

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

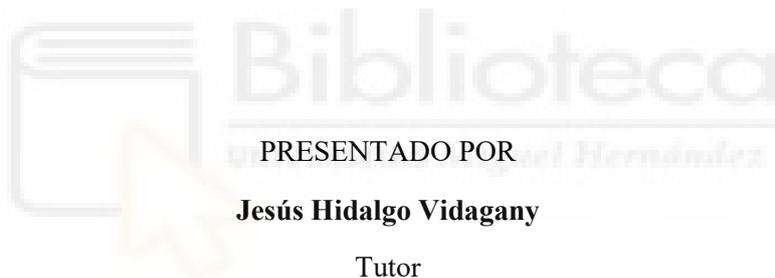


FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE

4º DE DERECHO PRESENCIAL

TRABAJO DE FIN DE GRADO:

ECONOMÍA DIGITAL Y TRIBUTACIÓN



PRESENTADO POR

Jesús Hidalgo Vidagany

Tutor

Rubén Antonio Jiménez Ros

Elche, 2019

ÍNDICE

RESUMEN.....	4
INTRODUCCIÓN.....	5
ABREVIATURAS.....	7
ACERCA DE LA ECONOMÍA DIGITAL Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	9
- <u>Concepto de comercio electrónico</u>	9
- <u>Introducción a la economía digital</u>	9
CAPÍTULO 1. LA ECONOMÍA DIGITAL, EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y EL IRNR.....	11
<u>1.1 Contribuyente en el IS</u>	11
<u>1.2 Contribuyente del IRNR</u>	13
1.2.1 El criterio del EP.....	15
<u>1.3 Plan de acción de BEPS: Los desafíos que tiene la economía digital a la hora de tributación de las empresas multinacionales</u>	18
<u>1.4 Propuesta de directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades</u>	22
<u>1.5 Iniciativa del 21/03/2018</u>	24
<u>1.6 Impuestos sobre servicios digitales en España</u>	25
CAPÍTULO 2. LA ECONOMÍA DIGITAL Y EL IVA.....	28
<u>2.1 Conceptos Generales</u>	28
2.1.1 Delimitación del hecho imponible en el IVA.....	28
2.1.2 Lugar de realización del hecho imponible.....	28
2.1.3 Tráfico internacional.....	30
2.1.3 a) Régimen particular de las ventas a distancia.....	30
<u>2.2 Encontramos importante la Directiva 2017/2455 que inserta modificaciones en el ámbito del IVA en dos fases</u>	31
2.2.1 Modificaciones a la Directiva IVA con efectos a partir del 01/01/2019.....	31
2.2.2 Modificaciones a la Directiva IVA con efectos a partir del 01/01/2021.....	33

CAPÍTULO 3. LA ECONOMÍA DIGITAL Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.....	36
<u>3.1. La tributación de webs como Wallpop, Vibbo o Mil anuncios.....</u>	36
CAPÍTULO 4. LA ECONOMÍA DIGITAL Y EL IRPF.....	38
<u>4.1. Rendimientos del trabajo: ¿Teletrabajo?.....</u>	38
4.1.1 Los rendimientos íntegros del trabajo:.....	38
4.1.2 Consecuencias fiscales que tiene en España el teletrabajo para las empresas no residentes.....	39
<u>4.2. Rendimientos del capital mobiliario y del capital inmobiliario.....</u>	40
4.2.1 Rendimientos del capital mobiliario.....	40
4.2.2 Rendimientos del capital inmobiliario.....	41
4.2.3 Plataformas de crowdfunding y crowdlending.....	42
4.2.4 Plataformas como Housers, Privalore y otras similares. ¿Los rendimientos que se obtienen son rendimientos del capital inmobiliario o rendimientos del capital mobiliario?....	44
4.2.5 Plataformas como AIRBNB y similares.....	46
4.2.5.1 Tributación de las rentas obtenidas por el propietario en el alquiler de una vivienda de uso turístico en el IRPF.....	46
4.2.5.2 La tributación en el IVA por parte de las plataformas online de arrendamientos turísticos.....	49
<u>4.3. Rendimientos de actividades económicas.....</u>	50
<u>4.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales.....</u>	51
4.4.1 Especial incidencia en las criptomonedas.....	51
4.4.1.A) Las actividades de las criptomonedas en relación al IRPF.....	54
4.4.1.B) Análisis de los aspectos fiscales más relevantes de otros impuestos a los que se pueden someter las criptomonedas.....	55
CONCLUSIONES.....	58
BIBLIOGRAFÍA.....	62

RESUMEN

El objetivo de este TFG titulado ``Economía Digital y Tributación'', es indicar cómo tributarán los diversos componentes de la economía digital en el Ordenamiento Jurídico Español, por los diferentes impuestos.

Comenzamos acercándonos al comercio electrónico definiéndolo e introduciendo la economía digital.

Posteriormente, pasamos a analizar el Impuesto sobre Sociedades estableciendo quién contribuirá por tal impuesto y por el Impuesto de la Renta de los No Residentes; y cómo tributan las sociedades establecidas en el extranjero, según si poseen o no establecimiento permanente en territorio español. Tras esto, pasamos a analizar el Plan de acción de BEPS que surge, debido a la planificación fiscal llevada por las empresas para eludir impuestos. También, dentro de este impuesto hacemos referencia a la base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades, cuyo examen de la propuesta de Directiva en relación a esta base imponible se inició el 16/03/2011 por el Consejo de la UE.

Más tarde, el 21/03/18, el Consejo de Europa efectuó una propuesta de Directiva referida al sistema común del Impuesto acerca de los Servicios Digitales para reglamentar la fiscalidad en el Mercado Único Digital. Añadiremos además aquí una referencia al Impuesto sobre Servicios Digitales, cuyo proyecto de Ley se aprobó el 18/01/2019.

Una vez visto todo lo referente al Impuesto sobre Sociedades, pasamos a analizar cómo se ve afectada la economía digital por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Para ello analizaremos primero con un carácter general, la delimitación del hecho imponible y su lugar de realización, y cómo se registra el Impuesto sobre el Valor Añadido en el tráfico internacional. A esto añadimos la Directiva 2017/2455, que inserta modificaciones en el ámbito del IVA en dos fases: una cuyos efectos comenzarán a partir del 01/01/2019 y otra fase cuyos efectos empezarán a partir del 01/01/2021.

Y tras esto, entraremos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados cuya importancia reside a groso modo, en la clarificación que se realiza por la Dirección General de Tributos en la Resolución vinculante V2170-17, de 22/08/2017 sobre la tributación que tienen las diferentes webs como Wallapop, Vibbo o Milanuncios.

Y ya llegamos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el que analizamos los rendimientos del trabajo, donde incluimos la referencia al teletrabajo; los rendimientos del capital mobiliario y los rendimientos del capital inmobiliario donde se incluyen tanto las referencias a las plataformas de crowdfunding y crowdlending, y también veremos plataformas digitales para determinar si los rendimientos obtenidos por las mismas son rendimientos del capital mobiliario o inmobiliario y otra referencia a las plataformas como AIRBNB (basada en el consumo colaborativo); los rendimientos de actividades económicas; y las ganancias y pérdidas patrimoniales donde haremos una especial incidencia en las criptomonedas.

INTRODUCCIÓN

Me gustaría comenzar exponiendo los motivos que me han llevado a elegir esta cuestión a la hora de realizar el trabajo. Estos surgieron a raíz de dos noticias:

La primera fue la de la relevancia y el auge que obtuvieron, repentinamente, las criptomonedas y en especial los ``bitcoins``, que hizo que quisiera documentarme acerca de cómo tributaban en el OJ español.

La segunda fue a raíz de una noticia en la que el gobierno dijo que las compraventas efectuadas en webs como ``Wallapop`` o ``milanuncios`` debían tributar por TPO y esto me dio curiosidad por cómo podría conseguirse esto, con qué medidas.

Ambas versaban sobre la economía digital y ello me incitó a realizar mi TFG sobre esta materia.

En este trabajo, vamos a analizar la economía digital en relación a su forma de tributar, con el propósito de aclarar el estado en que se encuentra dicha materia en el Ordenamiento Jurídico Español. Esto es de vital importancia a la hora de fijar algunos conceptos indeterminados en nuestra tributación, al ser demasiado recientes algunas de las cuestiones estando fijadas tan solo en el ámbito de la UE y por ello, no haber sido traspuestos al OJ español (como la Directiva 2017/2455 que inserta modificaciones en el ámbito del IVA como veremos en el trabajo).

Por ello en este trabajo analizaremos el estado de la economía digital abordando los distintos impuestos (IS, IVA, ITPAJD e IRPF) y viendo de qué manera se tributa por este concepto en cada uno de ellos.

Esta cuestión aún se encuentra en proceso de desarrollo y por eso veo interesante proceder a un estudio más exhaustivo de la misma.

Para proceder a la elaboración del trabajo vamos a desarrollar cada impuesto; primero comenzaremos a analizar cada impuesto explicándolo, delimitando las características propias que poseen y luego poniéndolo en relación con la economía digital que es lo que nos ocupa.

Para esto haremos referencia a diversos manuales, para explicar los impuestos, y revisaremos diversas fuentes externas como labor de investigación y recopilación de las diversas leyes y directivas que se aplicarán en razón de la economía digital, puesto que, al no haber sido reguladas numerosas de estas cuestiones y otras proceder de directivas no transpuestas o reglamentos de la UE, debemos referenciarlas y establecer cómo queda regulada la cuestión en relación a los diversos impuestos.



ABREVIATURAS

AT	Administración Tributaria
BEPS	Erosión de la Base Imponible y el Traslado de los Beneficios (siglas en inglés)
BCE	Banco Central Europeo
BI	Base Imponible
BICCIS	Base Imponible Común Consolidada del Impuesto de Sociedades
BICIS	Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades
BOE	Boletín Oficial del Estado
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
CCAA	Comunidades Autónomas
CDI	Convenios de Doble Imposición
CEE	Comunidad Económica Europea
CESE	Comité Económico y Social Europeo
C2C	Consumer to Consumer
DGT	Dirección General de Tributos
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
ECOFIN	Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea
EE.MM	Estados Miembros
EP	Establecimiento Permanente
HI	Hecho Imponible
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
I+D	Investigación y desarrollo
IGIC	Impuesto General Indirecto Canario
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISD	Impuesto sobre los Servicios Digitales
ITP	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LFFE	Ley de Fomento de Financiación Empresarial
LIRNR	Ley Impuesto sobre la Renta de No Residentes
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley Impuesto sobre Sociedades
LITPAJD	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
LIVA	Ley Del Impuesto sobre el Valor Añadido
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OJ	Ordenamiento Jurídico
ONU	Organización de las Naciones Unidas

PE	Parlamento Europeo
SA	Sociedad Anónima
SL	Sociedad Limitada
SS	Seguridad Social
TAI	Territorio de Aplicación del Impuesto
TG	Tipo de Gravamen
TIC	Tecnologías de la Información y Comunicación
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TRLIRNR	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes
TUE	Tratado de la Unión Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
UE	Unión Europea
Plan BEPS	Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (por sus siglas en inglés)



ACERCA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y LA ECONOMÍA DIGITAL

Concepto de comercio electrónico

Comenzaremos definiendo el concepto de comercio electrónico como nos explica la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y del comercio electrónico, que se incorpora al OJ español de la Directiva 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio. En la exposición de motivos (I y II) nos define qué será la ``*sociedad de información*`` y los servicios que realizará ésta, lo que a su vez nos definirá el comercio electrónico, al decir que:

``engloba además de la contratación de bienes y servicios por vía electrónica, el suministro de información por dicho medio las actividades de intermediación relativas a la provisión de acceso a la red, a la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones, a la realización de copia temporal de las páginas de Internet solicitadas por los usuarios, al alojamiento en los propios servidores de información, servicios o aplicaciones facilitados por otros o a la provisión de instrumentos de búsqueda o de enlaces a otros sitios de Internet, así como cualquier otro servicio que se preste a petición individual de los usuarios siempre que represente una actividad económica para el prestador``.

Como podemos observar, en las disposiciones que contiene esta Ley consideraremos comercio electrónico: a cualquier contrato que se realiza de forma online por ambas partes y efectuado por medio de equipos electrónicos donde se traten y almacenen datos que estén conectados a una red de telecomunicaciones.

Introducción a la economía digital

El sistema tributario internacional actual aún no ofrece soluciones a los nuevos desafíos planteados por la economía digital. Tanto la UE como la OCDE son conscientes del problema y tratan de ofrecer una solución global. No obstante, alcanzar un consenso tiene mucha complejidad y se tarda mucho tiempo en encontrar reglas que satisfagan los diferentes intereses en juego. Mientras tanto, algunos países están implementando soluciones provisionales propias, en particular, un impuesto sobre ciertos servicios digitales. Entre estos, destacan España e Italia. Además, la Comisión de la UE ha propuesto una Directiva del Consejo referente al sistema común de un

impuesto sobre los ingresos resultantes de la prestación de determinados servicios digitales¹.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en su texto **“Digital innovation: Seizing Policy Opportunities”**, OECD Publishing, Paris (2019) nos muestra lo siguiente:

“La mayoría de las innovaciones actuales están en parte habilitadas por medios digitales o incorporados en datos y software. Las tecnologías digitales están permitiendo la creación de nuevos modelos de negocios digitalizados y la innovación en los procesos de producción y distribución, permitiendo, por ejemplo, automatizar los procesos con robots.

[...]

La transformación digital afecta a la innovación en todos los sectores pero de maneras diferentes. La transformación digital cambia la innovación debido a la reducción significativa en el costo de producir y diseminar conocimiento e información (el ingrediente clave de la innovación) que se puede digitalizar. Los productos inteligentes y conectados son muy diferentes de los productos tangibles que tipificaron la era industrial anterior.”

[...]

Sin embargo, los impactos difieren entre sectores debido a las diferentes oportunidades que las tecnologías digitales brindan a la innovación de productos y procesos en esos sectores. Por ejemplo, mientras los robots se han implementado de forma amplia para automatizar procesos en la industria automotriz, la automatización aún se encuentra en las primeras etapas en sectores como la agricultura y el comercio minorista²”.

Estos cambios en la economía, que la impulsan hacia una economía digital, no ocurren tan solo en este nivel, sino que mientras se van desplegando estos nuevos

¹ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, Pilar “La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global” Revista Quincena Fiscal núm. 8/2019 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019.

<http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=1e78a80f0574311e9835301000000000&srguid=i0ad6adc50000016adfcc0bc04fa09fa5&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>

² OECD (2019), Digital innovation: Seizing Policy Opportunities, OECD Publishing, Paris (págs. 18-20). Recuperado de <https://doi.org/10.1787/a298dc87-en>

modelos de negocio on-line, se van desarrollando a la par nuevas formas de hacer tributar estos ingresos de las empresas, que al ser novedosos no se encontraban de forma específica en nuestra regulación. Es por eso, que la tributación también se está adaptando al ámbito digital sobrepasando por ello el ámbito tradicional, donde se gravan los productos y servicios que no se efectuaban por vía digital.

Creo por ello relevante realizar este trabajo donde reflejaremos cómo afectan estos cambios a nuestros impuestos más importantes como son el IS, el IRNR, el IVA, el ITPAJD y el IRPF.

CAPÍTULO 1. LA ECONOMÍA DIGITAL, EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y EL IRNR

Empezaremos con la determinación de los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y del IRNR según los artículos de la Ley, y lo relacionaremos todo con la economía digital.

1.1 Contribuyente en el IS

El artículo 7 de la LIS nos dice quién será el contribuyente del IS, a los efectos de determinar si las sociedades que participan en la economía digital se encuentran incluidas en estos supuestos: *“Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:*

a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.

b) Las sociedades agrarias de transformación [...]

c) Los fondos de inversión [...]

d) Las uniones temporales de empresas [...]

e) Los fondos de capital-riesgo, y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado [...]

f) Los fondos de pensiones [...]

g) Los fondos de regulación del mercado hipotecario [...]

h) Los fondos de titulización [...]

i) Los fondos de garantía de inversiones [...]

j) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común [...]

k) Los Fondos de Activos Bancarios [...]

Con lo que observamos que la condición para ser contribuyente del IS, será ser persona jurídica exceptuando las sociedades civiles sin objeto mercantil.

La sujeción al Impuesto la determina la residencia en territorio español. Según el art. 8.1 LIS:

''Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:

A) *Que se hubiesen constituido conforme a las leyes españolas.*

B) *Que tengan su domicilio social en territorio español.*

C) *Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español''.*

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación [...] tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos''.

Con frecuencia, las sociedades residentes en España cumplirán de forma simultánea las tres circunstancias del art. 8.1 LIS. No obstante, la de la sede de dirección efectiva en territorio español, está específicamente pensada para evitar que las

sociedades se localicen artificialmente fuera del territorio español. Esto puede suceder porque traten de evitar el tener que tributar por su renta mundial, al ser contribuyentes del IS. Es decir, los contribuyentes del IS han de tributar por todas las rentas obtenidas con independencia del lugar en que se generen y de la residencia del pagador de las mismas. Por el contrario, las sociedades que no residan en territorio español deberán tributar por el IRNR, que sólo gravará las rentas generadas en territorio español.

Las sociedades que realizan su actividad on-line y participan, por tanto, de la economía digital, han de cumplir los mismos requisitos de ser persona jurídica residente en territorio español y contribuir por el IS; a no ser, que se sitúen en otro territorio y deban contribuir por el IRNR³.

Las exenciones las encontramos en el artículo 9 de la LIS. En el 9.1 encontramos las exenciones totales y en el artículo 9 apartados 2 a 4, las parciales pero, al no afectar a lo que nos atañe en este trabajo no las especificaremos aquí, tan solo hacemos mención a los artículos.

·Como hemos comentado, en el art. 8 la sujeción al Impuesto la determina la residencia en territorio español, pero muchas veces en el caso de las empresas digitales dedicadas a vender productos o servicios o incluso al comercio electrónico pueden no cumplir con estos requisitos; y por tanto no les correspondería tributar por este impuesto sino por el IRNR que veremos a continuación.

1.2 Contribuyente del IRNR

Los contribuyentes por este impuesto los encontramos recogidos en el art. 5 de la LIRNR que establece que:

``son contribuyentes por este impuesto:

- a) *Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al art. 6 de esta Ley, que obtengan rentas en el mismo y que no sean contribuyentes por el Impuesto sobre las Rentas de las Personas Físicas.*
- b) *Las personas físicas que sean residentes en España por alguna de las circunstancias del art. 9.2 LIRPF. Se trata de misiones diplomáticas.*

³ VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.) ``Ordenamiento Tributario Español : los impuestos`` editorial: Valencia Tirant lo Blanch 2015 (págs. 155-156)

consulares... que dispongan de residencia habitual en España, pero que a condición de reciprocidad se consideran excluidos de sujeción al IRPF, pasando a tributar por el IRNR.

- c) *Las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el art. 38 LIRNR'', es decir, ''entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas en territorio español que se desarrollen mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole o actúen a través de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la entidad''.*

La Residencia Fiscal de las personas jurídicas

La calificación del contribuyente del IRNR se encuentra fuera de esta Ley, en el artículo 8.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014). Esta disposición establece qué entidades se han de calificar como fiscalmente residentes en territorio español: *''se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:*

- a) *Que se hubiesen constituido conforme a leyes españolas.*
- b) *Que tengan su domicilio social en territorio español.*
- c) *Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español.*

A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación [...] tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos''.

Una vez dentro del IRNR, la tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España como consecuencia de la realización de actividades económicas en territorio español, puede quedar sujeta a un distinto régimen jurisdiccional atendiendo, ante todo, a que nuestro país tenga suscrito, o no, **Convenio de Doble Imposición** con el país en el que reside el operador económico, de suerte que, si existe Convenio, las disposiciones de éste se aplican con carácter preferente sobre el ordenamiento jurídico interno español; en caso contrario, al no residente en España, le resultan de aplicación las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, con el fin de gravar las actividades económicas que desarrolle en nuestro territorio⁴.

1.2.1 El Criterio del EP

En cuanto al concepto de EP, encontramos que está definido por el art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE como:

“El concepto de establecimiento permanente se utiliza principalmente para determinar el derecho de un Estado contratante a gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante. En virtud del artículo 7, un Estado contratante no puede gravar los beneficios de una empresa del otro Estado contratante salvo que esta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en aquel”.

Pero como indica Ernesto Eserverri⁵ (Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada) en lo que se refiere a la legislación nacional, cuanto más amplio sea el concepto de EP más alcance ostentará el poder tributario del Estado de la fuente en cuanto al gravamen de las entidades que no sean residentes y por las actividades empresariales que hayan efectuado en su territorio. Por ello algunos Estados de la UE llegan a modificar el concepto de EP con tal que se incorpore lo que concierne a las operaciones de comercio electrónico y se considere por tanto como EP a cualquier presencia económica sustancial y estable, sin ser física, en el país de la fuente

⁴ ALEMANY, María “Apuntes sobre fiscalidad internacional” basado en el manual de “FISCALIDAD INTERNACIONAL” cuyo autor secundario es Serrano Antón, Fernando y de editorial: Madrid Centro de Estudios Financieros de 2013

⁵ ESEVERRI, Ernesto “Aspectos impositivos del comercio electrónico” (Págs. 3-12). Recuperado de <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina9.pdf>

para poder así equilibrar los derechos de imposición entre el Estado de la fuente y el de residencia.

En la legislación española el concepto de EP se recoge en el artículo 13.1. a), de la LIRNR y con un concepto más extenso que el visto en el artículo 5 del modelo de convenio de la OCDE:

“Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante EP en territorio español cuando por cualquier título disponga éste, de forma continuada habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice todo o parte de su actividad, o actúe por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”.

“En particular, se entenderá que constituyen EP las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje, cuya duración exceda de seis meses”.

Como indica Ernesto Eserverri, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada (referencia 4): La OCDE entiende que para que el desarrollo del **comercio electrónico** puede entenderse efectuado mediante EP en un país determinado, ha de serlo en estas circunstancias:

“1º) Hay que distinguir entre la página web y su servidor en la medida en que la empresa que opera el servidor puede ser distinta de la que realiza la actividad de comercio electrónico [...]. Así si ésta se limita al almacenamiento de datos en la página web no es posible estará actuando en el país de la fuente por medio de un EP.

Pero, si esa a empresa tiene a su disposición el servidor que aloja la página web, o, lo tiene en arrendamiento, y tiene plena operatividad sobre dicha página se considerará como EP [...].

2º) Cuando un servidor puede ser localizado en un lugar determinado como quiera que cumple el requisito de fijeza, es posible considerarlo como un EP.

3º) Cuando el servidor se haya puesto a disposición de la empresa que desarrolla la operación de comercio electrónico de modo que es ésta quien lo opera y

resulta ser propietaria de la página web que aloja, se considerará que dicha empresa actúa mediante EP[...].

4º) Las actividades realizadas mediante un servidor puesto a disposición y operado por una empresa dedicada al comercio electrónico propietaria de la página web que aloja, son de carácter preparatorio de la actividad principal, con lo que el servidor no puede considerarse EP de tal empresa. Sí tendrá ese carácter si las actividades consideradas como.

5º) Un servidor puede entenderse agente de quien actúa por comercio electrónico cuando puede contratar por cuenta de éste con todos los efectos inherentes a dicho contrato.

6º) Una página web no puede considerarse agente dependiente de una empresa que la posee y utiliza en su actividad de comercio electrónico, porque no es una persona y por lo tanto, tampoco por el ejercicio de esa actividad puede ser establecimiento permanente''.

-Criterios que rigen en la legislación interna española:

El concepto de EP que acoge la legislación española es mucho más amplio que el recogido por el artículo 5 del modelo de convenio de la OCDE y por ello debemos tomar como criterios generales de aplicación a la legislación interna los siguientes:

1º) Una empresa dedicada al desarrollo del comercio electrónico que desarrolla su actividad en España mediante una página web, opera en territorio español mediante establecimiento permanente en la medida en que concurran los requisitos inherentes a este concepto.

2º) Como una página web supone una presencia permanente permitiendo a la empresa que desarrolla el comercio electrónico a través de ella disfrutar de una estructura y un tejido industrial y de servicios en España [...] precisando de una red de ordenadores conectadas a Internet, con infraestructura de telecomunicaciones [...] resulta que la presencia física exigida para la existencia de establecimiento permanente se cumple [...] por lo que la página web es considerada como un EP de quien actúa por ella en el ejercicio del comercio electrónico.

3º) Si ese es el criterio que se sigue en relación con la página web, se considerará que tampoco existe inconveniente para entender que quien actúa en territorio español mediante un servidor, éste puede ser considerado como establecimiento permanente del 12 operador económico.

4º) El servidor de la página web actuará como agente dependiente de la empresa que realiza el comercio electrónico cuando disponga de capacidad para contratar y decidir por cuenta y en nombre de ésta.

5º) Todo lo dicho, ha de entenderse sin perjuicio de lo establecido en cada caso en los Convenios de Imposición suscritos por España en la calificación del establecimiento permanente''.

1.3 Plan de acción de BEPS: Los desafíos que tiene la economía digital a la hora de tributación de las empresas multinacionales

Para empezar, debemos comentar la acción 1 del Plan de BEPS que pretende abordar los desafíos fiscales de la economía digital a la hora de tratar la tributación de las empresas multinacionales. Este plan de Acción de BEPS surgió a raíz de⁶: *''La preocupación por la planificación fiscal llevada a cabo por empresas multinacionales que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica ha conllevado que se responda a esta preocupación, y a instancia del G20, la OCDE publicó este Plan en julio de 2013''.*

Los objetivos del Plan BEPS son los siguientes:⁷

⁶ Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios *''Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital''* (Versión preliminar). Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

⁷ MARTÍN JIMENEZ, Adolfo *''El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿El final, el principio del final o el final del principio?''*; De Quincena Fiscal Aranzadi 1-2; Enero I-II – 2014 (Págs. 87 – 115) https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/32968120/BEPS_una_valoracion_inicial_2014.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1558006803&Signature=WaXOJArri7%2B9%2Bt

- Eliminación de la doble imposición y reducción de la tributación a causa de los desajustes entre los diversos sistemas tributarios.
- Ajuste del IS a las nuevas realidades económicas y sociales.
- Alineamiento de la tributación con la realidad y la cadena de valor de las empresas.
- Adopción de las acciones coordinadas que eviten medidas unilaterales que pudiesen causar doble imposición o conflictos y cuenten con un apoyo multilateral: G-20, G-8 y OCDE.
- Debatir acerca del reparto de la jurisdicción tributaria entre el Estado de la fuente o de residencia: se pretende restaurar el derecho de gravamen de ambas partes.

Acciones propuestas en el plan BEPS

- Acción 1: Identificación de las principales dificultades que la economía digital plantea para la aplicación tributos (directos o indirectos)
- Acción 2: Neutralización de los efectos de instrumentos o entidades híbridos generadores de doble no imposición, doble deducción o diferimiento.
- Acción 3: Recomendaciones sobre el diseño de normas de Transparencia Fiscal Internacional (TFI/CFC)
- Acción 4: Reglas que prevengan la erosión de bases imponibles a través de pagos de intereses y otros gastos financieros excesivos
- Acción 5: Contrarrestar las prácticas de competencia fiscal lesiva de manera más efectiva, tomando en consideración la transparencia.
- Acción 6: Prevención del abuso de CDIs
- Acción 7: impedir los comportamientos que evitan de manera artificial el establecimiento permanente en el país fuente
- Acciones 8 a 10: dirigidas a evitar un uso indebido por las multinacionales del estándar «arm's-length»

- Acción 11: desarrollo de metodologías para recopilar y analizar datos sobre BEPS y las acciones para atacar este fenómeno
- Acción 12: obligación de los contribuyentes de revelar sus esquemas de «*planificación fiscal agresiva*»
- Acción 13: Necesidad de reexaminar la documentación de precios de transferencia
- Acción 14: Mejora de los procedimientos internacionales de resolución de disputas
- Acción 15: Desarrollo de un instrumento multilateral

Conclusiones generales del Plan BEPS⁸

La creciente contradicción entre la globalización económica, impulsada por las empresas multinacionales y la pervivencia de Administraciones Tributarias nacionales, cuyas competencias para aplicar sus tributos se ven restringidas a sus propias fronteras nacionales, ha generado una preocupación por el desarrollo de estrategias de planificación fiscal agresivas o abusivas. Y estas estrategias, aparte, desde el punto de vista de las Administraciones Tributarias, se ven favorecidas gracias al desarrollo de la economía digital, la desmaterialización y de las TIC.

Estas preocupaciones derivan, no sólo de la urgencia de lograr nuevos ingresos tributarios para colmar los déficits públicos, sino de la presión popular ante lo que se percibe como un sistema tributario injusto y una constante elusión por parte de las empresas multinacionales de sus obligaciones fiscales.

La OCDE se ha erigido como portavoz de las preocupaciones de los Estados miembros en favor de una buena gobernanza y transparencia internacional. Es por esto que, tanto el informe BEPS como las medidas adoptadas por la UE para luchar contra el fraude y la evasión fiscales, se dirigen directamente a contrarrestar estrategias sofisticadas de elusión fiscal internacional desarrolladas por las empresas multinacionales.

⁸ CARBAJO VASCO, Domingo "El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial" de Crónica tributaria; número 154/2015 (págs. 49-67) https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/40227166/Lectura_Carbajo.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1558007085&Signature=TThxxFYg9I0wj1xRzalxGsr3WY0%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DLectura_Carbajo.pdf

Por otro lado, en el ámbito de la UE, continúa la resistencia a la aprobación de normas de Derecho Tributario anti-fraude, como demostró, la modificación de la Directiva de imposición mínima sobre el ahorro.

Ahora bien, como nos indica Domingo Carbajo, *''las presiones sociales y recaudatorias, el nacimiento de una conciencia cívica universal en materia de tributos y, especialmente, el principio de sostenibilidad de los Presupuestos Públicos van, lentamente, creando instrumentos de cooperación internacional tributaria, los únicos que, de forma pragmática, permiten la lucha contra cualquier fórmula de elusión y evasión fiscal internacionales''*.

Por ello, conviene señalar que actualmente, la única forma práctica de luchar contra las estrategias BEPS es convertir el intercambio de información automática internacional en un sistema obligatorio, a través de la creación de Bases de Datos fiscales que compartan entre ellas, el fin de cualquier secreto bancario o mecanismo de anonimato fiscal y la ampliación de los instrumentos de asistencia mutua y recaudatoria internacionales.

En este sentido, cabe señalar que la creación y proliferación de regímenes fiscales especiales y de gastos fiscales de otro tipo por las Administraciones Tributarias nacionales, no hace sino complicar el sistema tributario y fragmentar el mismo. Esto favorecería el desarrollo de una *''planificación''* fiscal internacional, tendente a reducir legítimamente la carga tributaria de una empresa que tiene que obtener beneficios a nivel mundial y donde las cargas tributarias y la multiplicidad de interpretaciones normativas, reglas confusas, cambios legislativos, exigencia creciente de obligaciones tributarias formales... tan solo aumenta los costes, en términos humanos y materiales, dedicados por cualquier empresa a atender la multiplicidad de jurisdicciones fiscales donde efectúa sus negocios.

Las empresas multinacionales, por lo tanto, no son las únicas culpables de la *''planificación fiscal agresiva''*, pues en muchos casos ha sido incentivada por las Políticas Fiscales nacionales a beneficiarse de los regímenes fiscales especiales y de los incentivos tributarios puestos para atraerla. Ni tampoco es contraria a un modelo de fiscalidad internacional más cooperativo entre las Administraciones Tributarias que conllevarse que pagase su justa parte en cada una de las jurisdicciones nacionales donde se produjere la cadena de valor.

1.4 Propuesta de directiva del Consejo relativa a una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades

El 16 de marzo de 2011, la Comisión presentó una propuesta de Directiva para el establecimiento de una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)⁹.

Esta propuesta pretende dotar a las sociedades de un conjunto único de normas en materia del Impuesto sobre Sociedades, que les permita ejercer su actividad en el mercado interior europeo en su conjunto. La propuesta BICCIS de 2011 permitiría a las empresas considerar la Unión como un mercado único, a efectos del Impuesto sobre Sociedades y, de ese modo, facilitaría su actividad transfronteriza y fomentaría el comercio y la inversión.

Por esto, podemos afirmar como nos indica Alexander Müller¹⁰, que el objetivo global de este proyecto, es ofrecer a las empresas comunitarias un único texto legal para armonizar la imposición en el IS, bajo el techo de una base imponible común y consolidada unificada y además la posibilidad de presentar una única declaración de renta a la administración de Hacienda en el Estado, donde esté ubicada la sede central de la empresa.

Los objetivos específicos de la propuesta consisten en eliminar obstáculos fiscales aún existentes en el mercado interior, entre los cuales la Comisión destaca:

- Los costes de cumplimiento suplementarios derivados de la actividad internacional
- La doble imposición
- La tributación excesiva

Como indica la Comisión Europea en su propuesta de Directiva, la diversidad de los sistemas nacionales del Impuesto sobre Sociedades, ha permitido que prospere la planificación fiscal agresiva. Así, la elaboración de normas nacionales sin considerar la dimensión transfronteriza de las actividades empresariales, posibilita la aparición de asimetrías debidas a la interacción de los dispares regímenes fiscales nacionales en

⁹ Comisión Europea "Propuesta de directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades" Estrasburgo, 25/10/2016 Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=COM:2016:0685:FIN>

¹⁰ MÜLLER, Alexander "Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) – las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la Comisión" https://eprints.ucm.es/13491/1/BASE_IMPONIBLE_COM%C3%9AN_CONSOLIDADA_DEL_IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES - BICCIS.pdf

materia de Impuesto sobre Sociedades. Estas asimetrías generan riesgos de doble imposición y de doble no imposición, que falsean el correcto funcionamiento del mercado interior. Ante tales circunstancias, a los Estados miembros les resulta cada vez más complicado valerse de medidas unilaterales, para batallar eficazmente contra las prácticas de planificación fiscal agresiva con el fin de proteger de la erosión sus bases imponibles nacionales y enfrentarse al traslado de beneficios.

Como nos indica Alexander Müller, según la Comisión, esta simplificación supondría un gran ahorro en la gestión administrativa y de gastos tributarios para los grupos de empresas intracomunitarias frente al sistema actual, y cifra el potencial de ahorro en unos 700 millones de euros anuales. De forma adicional, se prevé que la carga fiscal de las empresas disminuya en unos 1.300 millones de euros anuales, en el conjunto comunitario, al poder consolidar beneficios y pérdidas. Se estima que esta simplificación fiscal además animará al 5% de las PYMES a ampliar su negocio más allá del mercado nacional, al ser éstas las que frecuentemente no pueden afrontar las complejas reglas fiscales internacionales que encontramos en la actualidad. La Comisión estima que el ahorro en concepto de reducción de los costes de expansión transfronteriza alcanzará unos 1.000 millones de euros adicionales al año.

Además, la Comisión no ve perjudicada la recaudación fiscal de los Estados Miembros nacionales en su conjunto, al prever incluso que la aplicación de la fórmula de reparto provocaría un incremento de las bases imponibles en la mayoría de los Estados miembros de Europa Central y Oriental, así como en Alemania, España, Francia, Grecia e Italia.

Como conclusión, podemos decir que lo pretendido por la BICCIS es constituir un instrumento eficaz para la asignación de ingresos al lugar donde se genera el valor, debido a la disparidad de los sistemas nacionales del Impuesto sobre Sociedades y dotar a las sociedades de un conjunto único de normas en materia del Impuesto sobre Sociedades que les permita ejercer su actividad en el mercado interior en su conjunto.

1.5 Iniciativa del 21/03/2018

El 21/03/2018 el Consejo de Europa efectuó una propuesta de Directiva referida al sistema común del Impuesto acerca de los Servicios Digitales, en la que se gravan los ingresos que proceden de la prestación de diversos servicios digitales¹¹:

En esta propuesta, se nos muestran las siguientes razones de porqué se realiza tal propuesta y los objetivos de la misma:

“Con el mercado único digital [...] se pretende brindar nuevas oportunidades digitales a los ciudadanos y las empresas en el mercado de la UE. [...] Con el fin de liberar todo su potencial, el mercado único digital requiere un marco fiscal moderno y estable que estimule la innovación, haga frente a la fragmentación del mercado y permita a todos los actores aprovechar la nueva dinámica del mercado en condiciones justas y equilibradas”.

La OCDE ha estado trabajando en un informe provisional acerca de la imposición de la economía digital, que examina la necesidad de adaptar el sistema tributario internacional a la digitalización de la economía.

La presente propuesta aborda de manera provisional el problema de la inadecuación respecto de la economía digital de las normas en vigor relativas al Impuesto sobre Sociedades. Esto ocurre debido a que las normas referidas al IS no se crearon para las novedosas empresas digitales. Por ello la presente propuesta establece *“el sistema común del impuesto sobre los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales por parte de los sujetos pasivos (Impuesto sobre los Servicios Digitales)”*.

La aplicación de las actuales normas relativas al Impuesto sobre Sociedades, a los efectos de la economía digital, ha generado un desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar donde se crea valor. Se plantea entonces un doble desafío desde una perspectiva fiscal:

“En primer lugar, las contribuciones que aportan los usuarios a una empresa, podrían estar situadas en una jurisdicción fiscal en la que la empresa que lleva a cabo

¹¹ Comisión Europea “Propuesta de directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales” en Bruselas, el 21/03/2018. Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

una actividad digital no está físicamente establecida y en la que los beneficios generados por dichas actividades no pueden ser objeto de gravamen.

En segundo lugar, aun en el caso de que una empresa posea un establecimiento permanente en la jurisdicción en la que se encuentran sus usuarios, el valor creado por la participación del usuario no se tiene en cuenta a la hora de decidir la cuantía de impuestos que deben abonarse en cada país''.

Según la Comisión, la mejor estrategia sería la de encontrar soluciones multilaterales e internacionales a la hora de fiscalizar la economía digital. Es por ello, que el objetivo específico de la presente propuesta es: el introducir una medida que se pueda aplicar a los ingresos que procedan de la prestación de determinados servicios digitales, y que contribuya a generar unas condiciones de competencia equitativas durante el período transitorio, hasta que se consiga adoptar una solución global''.

Y los objetivos de esta propuesta son los siguientes: ``proteger la integridad del mercado único y garantizar su correcto funcionamiento; garantizar que las finanzas públicas sean sostenibles en la Unión y que las bases imponibles nacionales no se erosionen; garantizar que se preserve la justicia social; y combatir la planificación fiscal agresiva y colmar las lagunas existentes actualmente en las normas''.

1.6 Impuestos sobre servicios digitales en España

Introducción

El consejo de Ministros del Gobierno de España aprobó, el viernes 18 de enero de 2019, la remisión a las Cortes Generales de los Proyectos de Ley, que contemplan la creación del Impuesto sobre Transacciones Financieras y el Impuesto sobre determinados Servicios Digitales para avanzar hacia un sistema tributario más moderno y redistributivo¹².

Ahora hablaremos del Impuesto a determinados Servicios Digitales y dejaremos fuera de este trabajo la referencia al Impuesto sobre Transacciones

¹² El Consejo de Ministros del Gobierno de España ``Impuestos sobre transacciones financieras y sobre servicios digitales'' 18/01/2019. Recuperado de <http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180119-enlaceimpuestos.aspx>

Financieras al no aportar nada relevante a efectos de la economía digital. Y lo que conllevaría el Impuesto a los servicios digitales si se aprobara este proyecto de Ley:

Impuesto sobre determinados Servicios digitales

La exposición de motivos justifica la futura implantación del impuesto proyectado en las nuevas maneras de hacer negocios vinculadas al carácter digital de la economía mundial; negocios que se caracterizan por llevar a cabo actividades a distancia, en muchos casos transfronterizas y, por lo tanto, con escasa o nula presencia física en el territorio español. Negocios en los que tienen gran importancia los activos intangibles, así como el valor de los datos y de las contribuciones de los usuarios finales¹³.

Por todo ello, la propia exposición de motivos reconoce que las actuales normas fiscales internacionales, basadas en la presencia física, no fueron concebidas para hacer frente al tipo de negocios mencionado, que, basándose en dichos activos intangibles, datos y conocimientos, facilitan la deslocalización de las empresas que prestan los servicios digitales, provocando así « *una desconexión entre el lugar donde se genera el valor y el lugar donde las empresas tributan* ».

Como nos indica el Consejo de Ministros, el Impuesto sobre determinados Servicios Digitales, se encuentra enmarcado dentro de la reforma fiscal que pretende adaptar la tributación a los nuevos modelos de negocio digital. Como han surgido formas novedosas de hacer negocios sin la necesidad de tener una presencia física en ese territorio, se busca conseguir que las empresas tributen en el lugar, en el territorio, donde se genera el valor. Este impuesto poseerá las siguientes características:

Este Impuesto posee carácter indirecto y contempla gravar determinados servicios digitales en los que surge una intervención de usuarios que se encuentran situados en territorio español. El tipo impositivo de aplicación será del 3% (siguiendo lo propuesto por la Comisión Europea) y la recaudación que se estima será de 1.200 millones de euros por año.

¹³ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro ``El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales``. Revista Quincena Fiscal núm. 6/2019 parte Editorial. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019 <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=120dbcd403b0211e9a615010000000000&srguid=i0ad6adc50000016ae003d1aa3abcdfe7&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>

El nuevo tributo, gravará tres supuestos: la prestación de servicios de publicidad on-line; los servicios de intermediación on-line; y la venta de los datos que se hayan generado a partir de la información proporcionada por el usuario en interfaces digitales.

Las empresas a las que va destinado este impuesto serán las que posean un importe neto de su cifra de negocios mayor a 750 millones de euros a nivel mundial y que posean ingresos superiores a 3 millones de euros en España, que deriven de los servicios digitales afectados por este impuesto.

Estos umbrales garantizan que tan sólo se buscará gravar a las grandes empresas y que ni las pymes ni las ``startups`` verán su fiscalidad aumentada.

Después del trámite de audiencia pública, se ha incluido en el Proyecto que las prestaciones digitales que se realicen entre entidades que pertenezcan a un mismo grupo teniendo una participación, directa o indirecta, del 100%, quedarán fuera de este impuesto.



CAPÍTULO 2. LA ECONOMÍA DIGITAL Y EL IVA

2.1 Conceptos Generales

Lo importante de este impuesto a efectos del presente trabajo, es diferenciar el régimen que se aplica a las entregas de bienes realizadas de forma online (dentro de las encontramos el régimen de las “ventas a distancia”) y el régimen que se aplica a las prestaciones de servicios online (llamadas prestaciones de servicios que se prestan por vía electrónica) y al comercio electrónico.

2.1.1 Delimitación del hecho imponible en el IVA

Según el art. 4 LIVA: *“estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios y profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”*.

Como podemos observar, esta definición deja abierto un frente de posibilidades cuando nos referimos a la economía digital y al comercio on-line.

2.1.2 Lugar de realización del hecho imponible

1. El lugar donde se realiza el Hecho Imponible en las entregas de bienes (art.68 LIVA)

Relacionado con las entregas de bienes, la regla general expuesta en el art. 68.1: *“Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte, se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio”*.

En cuanto a las reglas especiales (art. 68. apartados 2 a 7) que terminan de completar la regla general que se enunció antes, entre otras puede destacarse la siguiente, en la que se entiende ejecutado el hecho imponible en el territorio donde se aplica el impuesto¹⁴:

¹⁴ VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (COORD.) *“Ordenamiento Tributario Español : los impuestos”*, ob. Cit., págs. 397-400

-cuando, al tratarse de bienes muebles corporales que sean objeto de expedición o transporte, el hecho imponible se inicie en el territorio de aplicación del impuesto (siempre y cuando no sea necesario que la operación tenga que tributar en el país de destino por aplicarse el régimen de las ventas a distancia).

2. Lugar de realización del hecho imponible en las prestaciones de servicios

Según el artículo 69.1 LIVA: ``Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos:

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique en el territorio la sede de su actividad económica, o tenga un EP o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.
2. Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o EP desde el que los preste o, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el TAI``.

Después de la modificación que se efectuó por la Ley 2/2010, como nos muestra Eva Aliaga Agulló en su manual, se pretende hacer coincidir el lugar de ejecución del hecho imponible en las prestaciones de servicios junto al territorio en el que pudiese haberse efectuado su consumo, excepto en los supuestos de que en tal territorio se halle un empresario o profesional al que pudiese atribuírsele la condición de sujeto pasivo.

Las reglas especiales en tal materia, cuyo estudio más detallado remitimos a la visualización de su regulación en los artículos 70 y 72 de la LIVA, recogen soluciones muy diferentes.

Tiene especial relevancia en nuestros días la fijación del lugar de ejecución del hecho imponible en las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, televisión y radiodifusión, así como los que se derivan del comercio electrónico. Relacionado con estos servicios, encontramos la postura adoptada por la UE que busca someter a gravamen el consumo realizado dentro del territorio de aplicación de este impuesto, y

dejar exento al que tenga lugar fuera de este territorio. Para esto, en el supuesto en que el destinatario de los servicios sea un sujeto pasivo del impuesto, se utiliza la regla general según la cual el lugar de realización del hecho imponible coincidirá con aquel en que éste tuviese la sede de su actividad económica, un EP o, en su ausencia, el domicilio.

2.1.3. Tráfico internacional¹⁵

Ahora hablaremos de cómo afecta el tráfico internacional a los efectos de aplicar el IVA a los servicios que contiene la economía digital. Para ello en este apartado veremos lo referente al régimen particular de las ventas a distancia a los efectos de relacionarlo con este trabajo.

2.1.3 a) Régimen particular de las ventas a distancia

Suele hablarse de ventas a distancia para referirse, a la distribución de productos por medio de catálogo, o por medio de anuncios, o mediante el comercio electrónico, en que la empresa anunciadora se responsabiliza de la entrega de los bienes en el domicilio del adquirente. De forma técnica, no obstante, las ventas a distancia tienen como diferencia única frente a las entregas intracomunitarias que el adquirente de los bienes no se trata de un empresario o profesional.

Estas transacciones deberán tributar como operaciones interiores. El problema radica en establecer en qué Estado han de sujetarse a gravamen estas operaciones.

Para solucionar este problema el legislador establece un límite de 35.000€ (que en la directiva que citamos a continuación y que se realiza de forma posterior fija en 10.000€). Si el empresario ha superado este límite el ejercicio anterior, o lo supera en el actual, las entregas que realice tendrán como lugar de ejecución España. Si en cambio, el empresario no ha superado el límite que se señala, se le concederá la opción de poder tributar en el Estado de destino o tributar según la legislación del Estado de origen.

¹⁵ *Ibíd.*, págs. 408-416

2.2 Encontramos la Directiva 2017/2455 que inserta modificaciones en el ámbito del IVA en dos fases.

Esta directiva de la cual vamos a hablar a continuación, realiza modificaciones en el ámbito del IVA a efectos de los servicios digitales. Aquí vamos a resaltar los puntos de la modificación que nos afectan en el estudio de la materia del trabajo, puesto que es demasiado larga para comentarla en su totalidad¹⁶:

Se modifican principalmente los regímenes especiales para la aplicación del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, que prestan servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o servicios por vía electrónica a personas que no poseen la condición de sujetos pasivos. Se introducen dos grupos de modificaciones, el primero incluye reformas con efectos a partir del 1 de enero de 2019 y el segundo, con efectos a partir del 1 de enero de 2021¹⁷.

2.2.1 Modificaciones a la Directiva IVA con efectos a partir del 01/01/2019

Este primer bloque de reformas deriva de tres aspectos problemáticos detectados por el Consejo en el ámbito de estos regímenes especiales.

- El primero deriva de la carga que supone para las microempresas establecidas en un Estado miembro que presten servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, de televisión de manera ocasional y aquellos prestados por vía electrónica a otros Estados miembros, el tener que cumplir con las obligaciones en materia de IVA en Estados miembros diferentes de su Estado miembro de establecimiento al prestar servicios en los mismos.

¹⁶ DOUE "DIRECTIVA (UE) 2017/2455 DEL CONSEJO de 5 de diciembre de 2017 por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes" 29-12-2017 <https://www.boe.es/doue/2017/348/L00007-00022.pdf>

¹⁷ RODRÍGUEZ PEÑA, Nora Libertad "Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/ce y la Directiva 2009/132/ce en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes [doue l 348, de 29/12/2017] Obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes" Crónica de legislación, Ars Iuris Salmaticensis, col.6, Junio de 2018 págs. 193-200 <http://revistas.usal.es/index.php/ais/article/viewFile/19474/19446>

En consecuencia, se reforma el artículo 58: el lugar de prestación de los siguientes servicios a los que no sean sujetos pasivos, será aquel en que dichas personas se encuentren establecidas o domiciliadas:

- a) los servicios de radiodifusión y de televisión;*
- b) los servicios de telecomunicaciones;*
- c) los servicios que se presten por vía electrónica.*

El factor de que el proveedor del servicio y el cliente se puedan comunicar por medio de correo electrónico no conllevará por sí solo que el servicio prestado se realice por vía electrónica¹⁸.

Desde el pasado 1 de enero de 2019, se establece un umbral de 10.000 euros que, de no ser superado, permitirá a los proveedores de estos servicios repercutir el IVA y cumplir con las obligaciones propias del Estado donde se encuentren establecidos¹⁹.

- El segundo deviene de lo gravoso del requisito de tener que cumplir con las exigencias en materia de facturación de todos los Estados miembros, con los que se efectúan los suministros. En este sentido, se reforma el artículo 219 bis relativo a la expedición de facturas, estableciéndose que, *“para los proveedores o prestadores de los servicios que se hallen acogidos a uno de estos regímenes especiales, las normas de facturación aplicables no serán las del Estado miembro en que se considere realizada la entrega de bienes o la prestación de servicios, sino que serán aquellas del Estado miembro en el que el proveedor o prestador se encuentre identificado”²⁰.*

Hasta el 31 de diciembre de 2018, se exigía que el proveedor se basase en al menos dos elementos de prueba sobre el lugar en el que el cliente tiene su domicilio o

¹⁸ DOUE “DIRECTIVA (UE) 2017/2455 DEL CONSEJO de 5 de diciembre de 2017 por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes” 29/12/2017 <https://www.boe.es/doue/2017/348/L00007-00022.pdf>

¹⁹ MATESANZ, Fernando “La tributación indirecta del comercio electrónico” Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 948/2019 parte Comentario, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019 <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=Iac1082f01aca11e99dce010000000000&sruid=i0ad6adc60000016adb7e02ec87be5e6a&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificationMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>

²⁰ DOUE “DIRECTIVA (UE) 2017/2455 DEL CONSEJO de 5 de diciembre de 2017 por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes” ob. cit <https://www.boe.es/doue/2017/348/L00007-00022.pdf>

residencia habitual. Desde el pasado 1 de enero, se exige un único elemento de prueba, por ejemplo, un documento relativo al pago por los servicios prestados cuando el valor total de estos servicios, IVA excluido, no supere el umbral de 100.000 euros²¹.

- Y el tercero deriva del hecho de que los sujetos pasivos que no se encuentren establecidos en la Comunidad, pero que tengan una inscripción a efectos del IVA en un Estado miembro porque realizan de forma ocasional transacciones sujetas al IVA en dicho Estado miembro, no pueden utilizar ni el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, ni el régimen especial para los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad. *“En consecuencia, el Consejo establece que se debe autorizar a estos sujetos pasivos a utilizar el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad reformándose el punto 1 del artículo 358 bis”*.

2.2.2 Modificaciones a la Directiva IVA con efectos a partir del 01/01/2021

Este segundo bloque de modificaciones, deriva de la necesidad de adaptar el mercado interior a la globalización y los cambios tecnológicos que han dado lugar a un crecimiento exponencial del comercio electrónico, es decir: *“a las ventas a distancia de bienes, tanto suministrados entre Estados miembros desde terceros territorios o terceros países a la Comunidad, que ya no pueden englobarse dentro de los regímenes especiales de prestación de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, de televisión y aquellos prestados por vía electrónica”*. En este sentido, el Consejo introduce las siguientes reformas:

- El actual sistema de ventas a distancia dejará de estar vigente el 31 de diciembre de 2020. En su lugar, el sistema de mini ventanilla única que actualmente existe para las prestaciones de servicios se extenderá a las ventas intracomunitarias de bienes a clientes particulares. De esta manera, los operadores que vendan bienes online ya no deberán identificarse en todos los países en los que tengan clientes.

²¹ MATESANZ, Fernando *“La tributación indirecta del comercio electrónico”* ob. Cit. Pág. 1 <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=Iac1082f01aca11e99dce01000000000&sruid=i0ad6adc60000016adb7e02ec87be5e6a&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>

También en este caso existe un umbral de 10.000 euros, por debajo del cual las entregas de bienes tributarán en el Estado miembro de origen. Una vez rebasado el umbral de 10.000 euros, tributarán en el Estado miembro de llegada de los bienes. Cabe la posibilidad de renunciar a este sistema y tributar siempre en destino²².

- Se crean cuatro nuevos regímenes especiales para la aplicación del IVA:

1. El primero de estos nuevos regímenes especiales es el *“Régimen especial aplicable a los servicios especiales prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad”* en que el Consejo, elimina la particular referencia que se hacía a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos, eliminándolos también del artículo 358 que se encargaba de definirlos, ampliando así el ámbito de aplicación a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los sujetos no establecidos en la Comunidad.

2. El segundo es el *“Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo”*. En palabras del Consejo, esta reforma tiene el objeto de reducir las cargas de las empresas que se acogen a este régimen especial, y añade que para ofrecer seguridad jurídica a las mismas es preciso que la definición de dichos suministros de bienes indique claramente que también se aplicará cuando las mercancías se transporten o expidan por cuenta del proveedor; incluso cuando el proveedor intervenga indirectamente en el transporte o expedición de las mercancías.

3. El tercero, de nueva creación, es el *“Régimen especial similar para las ventas a distancia de bienes importados de terceros países o terceros territorios”*. Este nuevo régimen, solo comprenderá las ventas a distancia de bienes importados de terceros países o terceros territorios cuyo valor intrínseco no exceda de 150€, con la excepción de los productos sujetos a impuestos especiales. Se podrán acoger a este régimen todos los sujetos pasivos que efectúen ventas a distancia de bienes importados de terceros países o terceros territorios que estén establecidos en la Comunidad; que estén o no establecidos en la Comunidad, pero que estén representados por un intermediario establecido en la Comunidad, así como todo sujeto pasivo establecido en un tercer país

²² *Ibidem*

con el que la que haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua y que realice ventas a distancia de bienes procedentes de ese tercer país. Una de las novedades que se introducen con este nuevo régimen especial es el protagonismo de la figura del intermediario, que el Consejo define en el apartado 2 del nuevo artículo 369 terdecies, como *“una persona establecida en el Comunidad designada por el sujeto pasivo que efectúe ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países como deudor del IVA y como responsable del cumplimiento de las obligaciones previstas por este nuevo régimen especial en nombre y por cuenta de dicho sujeto pasivo”*.

4. Y el cuarto, también de nueva creación, es el *“Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones”*, el cual será aplicable en el caso de que no se opte por el régimen anteriormente expuesto y que por tanto recaerá sobre la importación de bienes en envíos cuyo valor intrínseco no exceda los 150€, a excepción de los productos sujetos a impuestos especiales.

Se establece un supuesto de responsabilidad en la recaudación e ingreso del IVA para las interfaces electrónicas que “faciliten” la venta de dichos bienes. Serán estos interfaces quienes deban recaudar el IVA de los proveedores e ingresarlo a la Administración. A estos efectos se considerará que se producen dos entregas de bienes, una del proveedor a la interfaz electrónica, exenta del IVA, y otra de esta al cliente final sujeta al IVA por la que será necesaria hacer el ingreso correspondiente²³.

Este mecanismo alcanzará únicamente a las ventas a distancia de bienes importados de terceros estados cuando su valor no exceda de 150 euros, independientemente de que el proveedor esté establecido en la Comunidad o fuera, así como a las ventas a distancia de bienes comunitarios cuando las mismas sean realizadas por compañías no establecidas en la Comunidad.

Se permite acogerse a estos cuatro regímenes especiales a cualquier sujeto pasivo no establecido en la Comunidad, que preste servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que esté establecida en un Estado miembro o que tenga en él su domicilio o residencia habitual, siendo también aplicable a todos los servicios prestados en la Comunidad.

²³ *Ibídem*

CAPÍTULO 3. LA ECONOMÍA DIGITAL Y EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El ITPAJD es un impuesto de carácter indirecto, real, instantáneo, objetivo y cedido a las CCAA²⁴.

El ITPAJD engloba 3 impuestos distintos aunque poseen normas comunes:

- a) Las transmisiones patrimoniales onerosas (TPO)
- b) Las operaciones societarias (OS)
- c) Los actos jurídicos documentados (AJD)

En este trabajo nos enfocaremos en las transmisiones patrimoniales onerosas, como veremos en el siguiente apartado.

3.1 La tributación que realizan webs como Wallapop, Vibbo o Milanuncios:

Y relacionado con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, encontramos la clarificación que realizó la DGT en su consulta vinculante V2170-17, de 22/08/2017 acerca de si el ITPAJD gravaba las operaciones que realizaban las webs como Wallapop o Milanuncios.

En la relación existente entre el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, como nos comenta la DGT, *“el IVA tiene carácter predominante y excluyente en la aplicación de la modalidad de TPO del ITPAJD, por lo que resulta necesario verificar siempre en primer lugar si es de aplicación el IVA, para poder aclarar si se aplica la citada modalidad del ITPAJD”*.

Efectivamente, el artículo 7 del texto refundido de la LITPAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, del 24 de septiembre (BOE del 20 de octubre del 1993), que regla el hecho imponible de la modalidad de las transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, establece en sus apartados 1 y 5 :

²⁴ VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (COORD.) *“Ordenamiento Tributario Español : los impuestos”*, ob. Cit., págs. 329-331

''1. Son transmisiones patrimoniales sujetas: A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas''.

[...]

''5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido''.

De lo expuesto en los artículos 4 y 5 LIVA y siguiendo a la consulta de la DGT a la que nos referiremos (consulta vinculante de DGT, V2170-17, de 22/08/2017), se puede deducir que el IVA tan solo se tiene en consideración a la hora de gravar las operaciones empresariales, que han de ser realizadas por empresarios o profesionales. Por ello, no se encontrarán sujetas al IVA la venta de objetos y enseres personales y familiares si se efectúa al margen y con independencia de la ejecución de una actividad empresarial o profesional²⁵.

Con arreglo a lo comentado, si entendemos que la venta de objetos ya utilizados la hacen como particulares y no como profesionales ni empresarios en el ejercicio de su actividad, por tanto como operación no sujeta al IVA, debe estimarse, como transmisión gravada por el ITP. Teniéndose que liquidar por el adquirente, en base al valor real de los bienes y según el tipo de gravamen que incumba a la clase de bien que se traspa.

²⁵ DGT, Resolución vinculante V2170-17, de 22/08/2017 *''La compraventa online de objetos de segunda mano entre particulares tributa por ITP''* última consulta el 16-5-19 <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2170-17-22-08-2017-compraventa-online-objetos-segunda-mano-entre-particulares-tributa-ity-1472039>

Este tipo impositivo que se fija para los bienes muebles en la actualidad es de un 4 %²⁶; en defecto de la regulación que cada Comunidad Autónoma pueda establecer, al encontrarse cedido a las mismas como indicamos a continuación.

Las webs como Wallapop, Vibbo o Milanuncios tan sólo ponen en contacto a posibles clientes pero, no se llega a realizar ninguna transacción en estas webs, y por ello no se les puede demandar información de tales operaciones.

Este impuesto se encuentra cedido a las CCAA, como establece el art. 33 de la Ley sobre financiación de las CCAA, que son las que tienen las competencias para poder recaudar el impuesto. Ellas son las que deberían en teoría, reclamar a los vendedores que utilicen estas webs el pago del porcentaje que corresponda.

CAPÍTULO 4.- LA ECONOMÍA DIGITAL Y EL IRPF

Ahora pasaremos a ver las implicaciones que poseen la economía digital y el comercio electrónico dentro del IRPF. Para ello lo descompondremos en rendimientos del trabajo, rendimientos del capital mobiliario, rendimientos del capital inmobiliario, rendimientos de la actividad económica, ganancias y pérdidas patrimoniales y la relación que tienen las criptomonedas con el IRPF.

4.1. Rendimientos del trabajo: ¿Teletrabajo?

4.1.1 Los rendimientos íntegros del trabajo

Comenzaremos definiendo los rendimientos íntegros del trabajo:

Art. 17.1 LIRPF: *''Se considerarán rendimientos íntegros del trabajo todas las contraprestaciones o utilidades, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que deriven, directa o indirectamente, del trabajo personal o de la relación laboral o estatutaria y no tengan el carácter de rendimientos de actividades económicas''.*

²⁶ DGT, Resolución vinculante V2170-17, de 22/08/2017 ''La compraventa online de objetos de segunda mano entre particulares tributa por ITP'' última consulta el 16-5-19 <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2170-17-22-08-2017-compraventa-online-objetos-segunda-mano-entre-particulares-tributa-ity-1472039>

A través de la definición relatada, la LIRPF posee una enumeración de supuestos característicos de rendimientos íntegros del trabajo personal pero no los analizaremos aquí por no ser relevantes a los efectos de este trabajo.

4.1.2 Consecuencias fiscales que tiene en España el teletrabajo para las empresas no residentes

La contestación realizada en diciembre del 2017 por la DGT, respecto la obligación de retención del IRPF de los empleados que trabajen para empresas no residentes en España, varía en función del lugar donde se realice su actividad económica.

En los últimos tiempos, el trabajo que se realiza de forma remota desde casa se ha incrementado de forma considerable. Gracias a las nuevas tecnologías, se presenta como un medio para aminorar los costes de los arrendamientos de oficinas para las empresas y un ahorro de tiempo para sus empleados.

Al ser un cambio de tendencia en nuestra economía, es muy recomendable examinar las consecuencias fiscales que se derivan de este nuevo modo de operar de las empresas. En una contestación reciente, del 27 de Diciembre de 2017, la Dirección General de Tributos (DGT) distingue, sobre la obligación de retener a cuenta del IRPF de sus empleados, por una empresa no residente en España, según si la empresa no residente efectúa una actividad económica en España.

En la contestación vinculante nº 3286 -17 de la DGT²⁷, ésta observa si existe obligación de retener por el IRPF respecto de los rendimientos que sean abonados a los trabajadores, residentes fiscales en España, que efectúen su trabajo desde su casa en España, sin que se requiera su presencia física en el centro de trabajo, lo que asemeja al conocido sistema de “teletrabajo”.

“De acuerdo con los datos aportados por el consultante, la empresa es residente fiscal en Irlanda y no ejerce actividad alguna en España ni tiene sucursal, agencia u otro tipo de establecimiento. Asimismo, y de acuerdo con los datos aportados

²⁷ DGT, Resolución Vinculante V3286-17 de 27 de Diciembre de 2017. Última consulta el 16/05/2019 <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v3286-17-27-12-2017-1473622>

en la consulta, los trabajadores que perciben las retribuciones de la empresa irlandesa son residentes fiscales en España y se parte de esta premisa para responder a la cuestión planteada''.

La DGT finaliza diciendo que:

''las rentas del trabajo dependiente que se deriven de la realización de un teletrabajo, desde un domicilio privado situado en España, pese a que los frutos de tal trabajo sean para una empresa irlandesa y considerándose a los trabajadores residentes fiscales en España, al efectuar el empleo en España, tan solo tributarán en España''.

''la empresa irlandesa, al no poseer establecimiento permanente y no ejercer ninguna actividad en España y, por ello, no conseguir rentas en España de las cuáles las retenciones pudiesen crear gastos deducibles, no tendrá la obligación de retener conforme con lo dispuesto en los artículos 99 de la LIRPF y 76 del RIRPF. Sin embargo, si pudiera entenderse que la tenencia de trabajadores contratados en España en la modalidad de teletrabajo supone la existencia de un establecimiento permanente o, de no existir éste, la realización de actividad económica en territorio español sin mediación de establecimiento permanente, dicha empresa irlandesa estaría obligada a practicar retención a cuenta del IRPF sobre los rendimientos de trabajo que abonara a los trabajadores residentes en España''.

4.2. Rendimientos del capital mobiliario y del capital inmobiliario:

4.2.1 Rendimientos del capital mobiliario

Serán rendimientos del capital todas las contraprestaciones o utilidades, sin importar su naturaleza o denominación, dinerarias o en especie, que procedan, de manera directa o indirecta, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad la ostente el contribuyente y no se encuentren afectos a actividades económicas efectuadas por el mismo²⁸.

²⁸ VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.) ''Ordenamiento Tributario Español : los impuestos'', ob. Cit., pág. 57-68

Los rendimientos del capital mobiliario, son los que se derivan de todos los bienes o derechos que no posean la consideración de inmuebles y no se hallen afectos a actividades económicas.

Encontramos 4 categorías de diferentes supuestos de rendimientos del capital mobiliario:

1. Los rendimientos que se hayan obtenido por la participación en los fondos propios de las entidades (dividendos, otras utilidades derivadas de la condición de serie, distribución de la prima de emisión...)

2. Los rendimientos que derivan de la cesión a terceros de los propios capitales (intereses de cuentas y depósitos bancarios, intereses de préstamo, transmisión de activos financieros...)

3. Los rendimientos de los contratos de seguros de vida y las operaciones de capitalización

4. Otros rendimientos del capital mobiliario (como arrendamientos de bienes muebles, propiedad industrial, propiedad intelectual, cesión derechos a la explotación de la imagen...)

4.2.2. Rendimientos del capital inmobiliario:²⁹

Como nos muestra Aliaga Agulló, serán rendimientos del capital todas las contraprestaciones o utilidades, sin importar su naturaleza o denominación, dinerarias o en especie, que procedan, de manera directa o indirecta, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad la ostente el contribuyente y no se encuentren afectos a actividades económicas efectuadas por el mismo.

Los rendimientos del capital inmobiliario son los que proceden de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se encuentren afectos a actividades económicas efectuadas por el contribuyente.

²⁹ *Ibíd.*, págs 50-52

4.2.3 Plataformas de crowdfunding y crowdlending

No podemos terminar este apartado, sin comentar nada acerca de las plataformas de crowdfunding y crowdlending.

Como comenta Pilar De Torres³⁰, el nacimiento del fenómeno del Crowdfunding se debió a diferentes factores: los avances tecnológicos, la participación social y la crisis financiera que azotó sobre 2013, con las dificultades de endeudamiento que conllevó. Los bajos costes de comunicación actuales favorecen el proceso de recopilar información, de monitorizar a los inversores y de informarlos con regularidad. El descenso de la financiación bancaria, impulsó la búsqueda de nuevas fuentes de financiación, más directas y exentas de los requisitos de provisión de capital, como sucede con los bancos.

Definición de crowdfunding:

El crowdfunding o financiación participativa consiste, en la captación de pequeñas cantidades de dinero de una pluralidad de personas a través de una plataforma en Internet para poder obtener financiación para cualquier tipo de proyecto. Las plataformas electrónicas de financiación participativa, permiten articular canales directos de conexión entre demandantes y oferentes de financiación en cualesquiera ámbitos, sin la intermediación de la Banca o de otras entidades financieras tradicionales³¹.

Como nos indica Pilar De Torres: *“En términos simples, el crowdfunding es la financiación de un proyecto o una empresa por un grupo de individuos en lugar de por profesionales (como, por ejemplo, bancos, inversores de capital riesgo o business angels). En teoría, los individuos ya financian inversiones indirectamente a través de sus ahorros, ya que los bancos actúan como intermediarios entre los que tienen y los que necesitan dinero. Por el contrario, el crowdfunding se produce sin ningún*

³⁰ DE TORRES, Pilar “Crowdequity y crowdlending: ¿fuentes de financiación con futuro?” en Fundació Privada Institut d’Estudis Financers.
https://www.iefweb.org/wp-content/uploads/2019/01/crowdequity_crowdlending.pdf

³¹ HÉRNANDEZ SÁINZ, Esther “El crowdfunding inmobiliario mediante contratos de cuentas en participación: Una fórmula de inversión participativa ¿legal o prohibida?” En Revista de estudios europeos. Págs. 128-129

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6258554>

intermediario: los empresarios “aprovechan la multitud”, fondeando el dinero directamente de los individuos. El modo típico de comunicación es a través de Internet.” (Schwienbacher y Larralde)³²

Podemos clasificar las plataformas de crowdfunding en cuatro modalidades.

La consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V2831-13) de septiembre 2013 resume las posibilidades de tributación que ahora comentaremos en cada modalidad³³:

1. Recompensa: Se financian proyectos, películas, grabaciones de discos, y a cambio se obtiene una entrada de cine, o una copia del disco. Se tributará por IVA

2. Donaciones: muchas ONG utilizan CF para campañas puntuales. Es una forma más rápida y cómoda que las tradicionales y apela al sentimiento de forma más directa. Las donaciones tributarán de manera diferente según si se trata de un autónomo o una persona jurídica: El autónomo tributará por ISD y la persona jurídica en cambio, lo hará por el ITPAJD.

3. Crowdequity: se invierte directamente en el capital de las empresas, startups o empresas medianas que amplían capital. Las plataformas pueden estar enfocadas a profesionales, que se benefician de las ventajas de Internet, o bien a inversores minoristas, posibilitando su acceso a un tipo de inversión que antes no estaba a su alcance. Los autónomos tributarán los intereses como gasto deducible en el IRPF, mientras que las personas jurídicas tributarán como gasto deducible en el IS.

4. Crowdlending: préstamos directos a empresas o particulares (P2B o P2P, préstamos directos a business o a particulares). Sin embargo, si comparamos el total de préstamos concedidos con los activos crediticios de los bancos, su dimensión es aún muy pequeña. Existen un tipo distinto de plataformas que descuentan facturas, operando bajo la legislación comercial. Las personas jurídicas que efectúen este tipo de crowdfunding tributarán por ITPAJD.

³² DE TORRES, Pilar “Crowdequity y crowdlending: ¿fuentes de financiación con futuro?” https://www.iefweb.org/wp-content/uploads/2019/01/crowdequity_crowdlending.pdf

³³ Resolución Vinculante de la DGT, V2831-13 de 26 de Septiembre de 2013. Última consulta el 16/05/2019 <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2831-13-26-09-2013-664781>

4.2.4 Plataformas como Housers, Privalore y otras similares. ¿Los rendimientos que se obtienen son rendimientos del capital inmobiliario o rendimientos del capital mobiliario?

Frente a otras alternativas como podrían ser la participación en sociedades cotizadas de inversión inmobiliaria o en Sociedades o fondos de inversión inmobiliaria, el crowdfunding inmobiliario se publicita como una posibilidad de invertir directamente en concretos inmuebles o proyectos inmobiliarios elegidos por el inversor, a quien se otorga un elevado nivel de autonomía en la adopción de sus decisiones de inversión³⁴.

Lo que caracteriza el crowdfunding inmobiliario, es que los fondos que se recaudan mediante la plataforma, se destinan a inversiones en el mercado inmobiliario (compraventa, alquiler o rehabilitación de cualesquiera inmuebles, así como urbanización y parcelación de solares). Podríamos definir el crowdfunding inmobiliario como: *“una solicitud pública de financiación a través de una plataforma o portal público en Internet dirigida a una pluralidad de personas, para la puesta en marcha y desarrollo de cualesquiera proyectos de inversión en el mercado inmobiliario, a cambio de una participación en los beneficios obtenidos con el alquiler o la posterior venta de los inmuebles objeto del proyecto de inversión”*.

En cuanto a la situación que encontramos en España, la mayoría de las plataformas de crowdfunding inmobiliario optan por el modelo de equity crowdfunding, mediante la constitución de sociedades limitadas, o en alguna ocasión anónimas, que adquieren los inmuebles en los que se invierte y en cuyo capital participan los potenciales inversores suscribiendo participaciones o en su caso, acciones a través de un aumento de capital con aportaciones dinerarias y exclusión del derecho de suscripción preferente (es el caso de Housers, Tu crowdfunding Inmobiliario, Inveslar, Brickstarter o Alfabricks.).

La sociedad adquiere el inmueble y gestiona la rehabilitación, construcción o el alquiler. Los beneficios obtenidos con el alquiler son repartidos en forma de dividendos y si el inmueble se vende, la sociedad se disuelve y se entrega a los socios la cuota resultante de la liquidación. Algunas plataformas como Housers también publican

³⁴ HÉRNANDEZ SÁINZ, Esther “El crowdfunding inmobiliario mediante contratos de cuentas en participación: Una fórmula de inversión participativa ¿alegal o prohibida?”, ob. Cit. Págs. 130-133 <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6258554>

operaciones de crowdlending o préstamo plural en operaciones de captación de financiación para promotores que desean construir o rehabilitar viviendas. Los inversores interesados prestan una pequeña parte de la cantidad total que necesita la promotora a cambio de un interés fijo o variable o de una combinación de ambas. Estas dos fórmulas (suscripción de acciones o participaciones de sociedades y préstamos plurales) caen dentro del ámbito de aplicación de la LFFE, por lo que la plataforma deberá obtener la correspondiente autorización para operar y así ha sucedido con Housers. [...]

Sin embargo, hay plataformas como Privalore, Bricks & People o FT Inversión que han diseñado un esquema de inversión diferente sustentado en contratos de cuentas en participación.

Aquí las empresas promotoras o constructoras que ofrecen al público mediante una plataforma on-line de su propiedad o bajo su control, la posibilidad de invertir en sus propios proyectos de construcción o rehabilitación, articulando esa inversión mediante múltiples contratos de cuentas en participación con los inversores. [...] En la práctica de las plataformas de crowdfunding directo, los promotores celebran un único contrato con cada partícipe, de manera que para cada proyecto inmobiliario, la empresa gestora formaliza tantos contratos como personas invierten en él. Una vez aportada la financiación con fundamento en el contrato de cuentas en participación, la empresa inmobiliaria gestiona la compra del inmueble, su rehabilitación, alquiler y/o venta, participando el inversor de los resultados prósperos o adversos del negocio, normalmente mediante el pago de rentas periódicas provenientes del alquiler junto con una liquidación final cuando el inmueble es vendido con posterioridad.

Recordemos ahora para establecer por qué concepto tributarían estos rendimientos, la definición de rendimientos del capital mobiliario: los rendimientos del capital mobiliario son los que se derivan de todos los bienes o derechos que no posean la consideración de inmuebles y no se hallen afectos a actividades económicas.

Vista esta definición tendría sentido que estas plataformas tributaran mediante rendimiento del capital inmobiliario, pero en el caso en que se constituyen en sociedades y ceden financiación sin ser ellos mismos los dueños del inmueble, lo que se producirán son rendimientos del capital mobiliario para las personas que utilicen tales plataformas. Es por ello, que los ingresos que se generen tributarán a efectos

del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), como rendimientos de capital mobiliario, mientras que para el resto de los casos tributará como rendimientos del capital inmobiliario.

4.2.5 Plataformas como AIRBNB y similares

En este apartado, conviene comenzar diciendo que uno de los ejemplos más claros para entender el funcionamiento e impacto de la economía colaborativa, que es el que está ocurriendo en el sector del alojamiento turístico. Multitud de propietarios de viviendas han encontrado gracias a plataformas como AIRBNB o HomeAway la posibilidad de alquilar segundas residencias o habitaciones a turistas, explotando así económicamente una inversión que inicialmente podía tener carácter no productivo³⁵. [...]

El crecimiento tan espectacular que ha surgido del turismo colaborativo en España, viene relacionado con los efectos de la crisis y la existencia de muchas viviendas desocupadas, que facilita que propietarios e inquilinos obtengan ingresos extras realizando actividades económicas con las mismas (como alquilándolas). Pero este beneficio que pueden encontrar los propietarios de viviendas, se percibe como una amenaza a los intereses de los hoteleros en general, que observan a plataformas como AIRBNB como competencia desleal, según Heo (2016), por la falta de transparencia con la que vienen operando multitud de usuarios dentro de la economía colaborativa, al margen de impuestos o regulaciones.

4.2.5.1 Tributación de las rentas obtenidas por el propietario en el alquiler de una vivienda de uso turístico en el IRPF

El propietario de un apartamento situado en territorio común español someterá las rentas obtenidas, de un alquiler vacacional a su impuesto personal.

³⁵ MORENO IZQUIERDO, Luis; Ramón Rodríguez, Ana; y Such Devesa, María Jesús ``Turismo colaborativo: ¿Está AirBnB transformando el sector del alojamiento?'' Universidad de Alicante y Universidad de Alcalá pág. 3-6
https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/73628/1/2016_Moreno-Izquierdo_etal_Economistas.pdf

Como nos indica Mónica Arribas León³⁶, cuando el dueño del inmueble sea contribuyente en concepto del IRPF, los ingresos y gastos vinculados al mismo tributarán junto al resto de sus rentas personales por este impuesto. A veces lo harán como rendimientos del capital inmobiliario y otras veces como rendimiento de la actividad económica, según si la cesión del uso del mismo a los usuarios posee la naturaleza de ser una actividad económica o no.

4.2.5.1.A). Tributación como rendimientos del capital inmobiliario

El artículo 21 de la LIRPF señala en su apartado primero que tendrán *“la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste”*. Y el apartado 2 incorpora que *“se incluirán como rendimientos del capital: a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente”*.

De lo comentado podemos concluir que los supuestos en que lo recibido debe calificarse como renta del capital son, por un lado, cuando el propietario no disponga el apartamento afecto a una actividad económica y éste se limite a la mera puesta a disposición del bien durante un lapso tiempo, sin facilitar ningún servicio accesorio propio de la industria hotelera; y por otro lado, cuando el particular no empresario titular del dominio, realice un arrendamiento en favor de un tercero que explote el alojamiento con fines turísticos, y ello independientemente de la naturaleza de ese tercero y del hecho de que éste pueda proporcionar servicios complementarios. En los tres casos (arrendamiento vacacional directo del dueño sin prestar servicios accesorios, arrendamiento a un tercero que explotará en régimen de alojamiento turístico sin prestar tampoco servicios accesorios y arrendamiento a un tercero que explotará en régimen de

³⁶ ARRIBAS LEÓN, Mónica *“Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”* Revista Quincena Fiscal núm. 11/2019 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019.
<http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=Iedb2d4c0873411e9a02601000000000&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>

alojamiento turístico suministrando servicios accesorios), los ingresos que se obtengan por la cesión del uso de su dominio deberán calificarse como rendimiento del capital inmobiliario al equipararse a los del alquiler de bienes inmuebles.

Y por el resto del tiempo en que la construcción no está alquilada, procede la imputación de rentas del artículo 85 de la Ley del IRPF de modo proporcional a ese lapso temporal.

4.2.5.1.B) Tributación como rendimientos de la actividad económica

Una interpretación del artículo 21 de la Ley del IRPF conduce a calificar como rendimientos de la actividad económica a las rentas obtenidas de un arrendamiento vacacional cuando el bien se encuentre afecto; el art. 29.1 precisa que son elementos patrimoniales afectos: *“a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente”*. Además, el art. 27.1 considera rendimientos de actividades económicas *“aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*. Tenemos por ello dos supuestos iniciales. El primero, cuando el propietario no sea empresario por naturaleza pero preste servicios propios de la industria hotelera; en tal caso la retribución no se percibiría meramente por la cesión de bienes inmuebles sino por un complejo servicio que conllevaría otras prestaciones a favor de quien use el inmueble, lo que comportaría una ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos. El segundo, cuando efectivamente sea empresario por naturaleza, en tal situación con independencia de que se proporcionen servicios accesorios.

El artículo 27.2 de la Ley del IRPF delimita, de igual manera, que el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica *“únicamente cuando para la ordenación de ésta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”*. Como bien reconoce la DGT, la finalidad de este precepto *“es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que*

esta actividad tenga tal carácter”. De aquí se extrae otro supuesto: siempre que el propietario explote el alojamiento en alquiler vacacional mediante los servicios de alguna persona contratada a jornada completa; y en ese escenario se incluirían tanto los casos en que se presten servicios complementarios, como cuando no se faciliten.

4.2.5.2 La tributación en el IVA por parte de las plataformas online de los arrendamientos turísticos³⁷

Como en otros supuestos de economía colaborativa que se organizan mediante la utilización de una plataforma, las relaciones jurídicas que se establecen tienen carácter triangular. En este caso, una parte arrendadora y una parte arrendataria que contactan a través de una página web, que opera como intermediadora.

Vamos a describir estas relaciones a partir de la práctica de AIRBNB:

Para explicar la actividad de AIRBNB se necesita tener en cuenta la estructura empresarial de este grupo: La sede central opera en el ámbito de Estados Unidos; hay una empresa específica que opera en la República Popular China; y la gestión del resto de dominios web (incluido www.airbnb.es, por tanto) la gestiona una filial residente en Irlanda, AIRBNB Ireland UC, a través de contratos de licencia firmados con la sede central. Existe una filial española del grupo, AIRBNB Marketing Services S.L.U. cuya función, de acuerdo con las pruebas periciales practicadas ante un juzgado de lo contencioso-administrativo de Barcelona, “*consiste en una actividad de mediación o marketing*”. Pero el servicio de mediación entre personas propietarias y arrendatarias, “*que produce una retención y cobro del precio pagado*”, se realiza a través de la plataforma, cuya gestión es esencialmente competencia de la filial irlandesa.

Parece, por tanto, que al menos el grueso de la labor de intermediación entre propietarios y potenciales arrendatarios se realiza, para España, por parte de AIRBNB Ireland UC. Así puede extraerse de las condiciones del servicio disponibles en

³⁷ SANZ GÓMEZ, Rafael “Airbnb, ¿economía colaborativa o economía sumergida? Reflexiones sobre el papel de las plataformas de intermediación en la aplicación de los tributos” Instituto de Estudios Fiscales, 16 de junio de 2017 https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/53394391/Sanz_Gomez_-_Airbnb.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1558026155&Signature=VqCe8iwHEdb7ZNCp53PDfXwa%2BGk%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DAirbnb_economia_colaborativa_o_economia.pdf

www.airbnb.es. Por último, interviene en la operación una financiera del grupo, como intermediadora de los pagos (AIRBNB Payments UK Ltd). Según las condiciones del servicio, *“como contraprestación por el uso de la plataforma y mercado online de Airbnb, Airbnb cobra las tarifas de servicio. Airbnb Payments cobra esas tarifas de servicio conforme a los Términos y Condiciones de Pago”*, y sobre las mismas puede recaer algún impuesto, como el IVA.

La labor de la plataforma constituye un contrato complejo o mixto, que ofrece elementos propios de la mediación o corretaje y, con carácter accesorio, una intermediación en el pago. La remuneración que cobra AIRBNB es del 3% al propietario y de entre el 6 y el 12% al arrendatario y AIRBNB deberá repercutir el oportuno IVA por la comisión cobrada por su participación en referidas operaciones. La operación se entenderá localizada en el TAI español, y por tanto se aplicará en IVA del 21%, si el inmueble está localizado en dicho territorio, por aplicación de la regla de localización del artículo 70.1.1º, letra d), LIVA, que hace referencia a los servicios *“de gestión relativos a [...] operaciones inmobiliarias”*. AIRBNB está obligada al ingreso de estas cuantías de IVA en la Hacienda española, pero en el caso del que grava la comisión cobrada al propietario se produce la inversión del sujeto pasivo, al tratarse de una operación efectuada por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto en favor de un empresario o profesional [art. 84.1.2º, letra a), LIVA].

En el ámbito de la imposición directa, nos encontramos ante entidades no residentes que parecen operar sin mediación de EP. Por tanto, la filial irlandesa –la que presenta el servicio principal– deberá tributar por IRNR puntualmente por las rentas que obtengan en territorio español, puesto que la actividad se entiende realizada en territorio español.

4.3. Rendimientos de actividades económicas:

La Ley de este impuesto precisa los rendimientos íntegros de las actividades económicas como lo que procediendo del trabajo personal y del capital de forma conjunta, o tan solo uno de estos factores, constituyan por el contribuyente la ordenación por propia cuenta de los medios de producción y de los recursos humanos o

de solo uno de ambos, con el fin de participar en la producción o distribución de los bienes o los servicios³⁸.

Se consideran rendimientos de explotaciones económicas los que proceden de actividades de comercio, prestación de servicios, agrícolas, forestales, pecuarias, de fabricación...

Con lo que para las empresas que actúen mediante las TIC y sean por tanto usuarias de la economía digital y facturen por la labor que realizan como empresa, obtendrán rendimientos económicos por los que tendrán que tributar.

4.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales:

Según el art. 33.1 LIRPF: *''Son ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo que por esta Ley se califiquen como rendimientos''*.

De este modo, las ganancias y pérdidas patrimoniales se califican por la Ley del Impuesto de forma residual sobre los componentes restantes de la renta: aquellas disminuciones o incrementos del valor del patrimonio, que no se puedan encuadrar entre el resto de fuentes de renta, serán sometidas a gravamen en el IRPF considerándolos ganancias o pérdidas patrimoniales.

Las ganancias y pérdidas patrimoniales las tendremos en consideración al hablar de la relación que tienen las criptomonedas con el IRPF.

4.4.1 Especial incidencia en las criptomonedas

''Las criptomonedas son monedas virtuales y configuradas como un medio de pago, que se han convertido también en un activo financiero a medio/largo plazo e

³⁸ VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.) *''Ordenamiento Tributario Español : los impuestos''*, ob. Cit., 68-69

*incluso a través del trading*³⁹”. Estas se intercambian y operan como las divisas tradicionales, sin embargo no están bajo el control de los gobiernos ni de las instituciones financieras como los bancos.

Las criptomonedas están basadas en la tecnología de los registros distribuidos, como son las cadenas de bloques, para crear una base de datos que se mantiene a través de una red. Para asegurar que no se gaste dos veces la misma criptomoneda, cada miembro de la red verifica y valida las transacciones empleando tecnologías derivadas de la informática y la criptografía. Una vez logrado el consenso entre los miembros de la red, la transacción se añade al registro, que es validado. El registro alberga la historia completa de las transacciones asociadas con una criptomoneda en particular, de forma permanente, y sin admitir que una entidad pueda manipularla por sí sola⁴⁰.

Se podrán adquirir criptomonedas a través del minado de las cadenas de bloques (blockchain), o bien, por la compra con dinero fiduciario, a través del correspondiente intermediario o mercado, o bien se pueden adquirir como contraprestación a algún servicio o a la entrega de algún bien. Una vez adquirida la criptomoneda, ésta se puede utilizar como un medio de pago de determinados bienes o servicio, como una divisa susceptible de ser comercializada, se puede mantener como una inversión o ser la existencia de una actividad⁴¹.

“Por lo tanto, la misma moneda tiene una naturaleza heterogénea, diversa, que permite que la moneda virtual pueda cumplir de forma indistinta diversas funciones dentro de la empresa o del patrimonio de un particular. Este hecho impide que se pueda otorgar una naturaleza jurídica, contable o fiscal única, habida cuenta que nos encontramos ante un criptoactivo multifunción heteróclito. Además, las diversas funciones de las criptomonedas se intercambian de forma natural, sin generar ninguna

³⁹ SÁNCHEZ, Meritxell “Criptomonedas: funcionamiento y fiscalidad del trending topic en inversión” Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 937/2018 parte. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2018. Análisis. <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=lf80d2f20183f11e8a6330100000000&srguid=i0ad6adc50000016ae0cbe8fa785e10f2&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>

⁴⁰ BOUVERET, Antoine y HAKSAR, Vikram “¿Qué son las criptomonedas?” de FINANZAS & DESARROLLO en Junio de 2018 <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2018/06/pdf/basics.pdf>

⁴¹ VILARROIG MOYA, Ramón “Tributación de criptomonedas” de la revista de economía Balance <http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/181070/61565.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

estridencia en su condición o uso. El sistema contable, como el jurídico y el tributario, establece una categorización de los bienes y derechos en función de su uso o destino, o de su naturaleza''.

Las criptomonedas plantean varios problemas fiscales que todavía no están bien resueltos:

Nuestro ordenamiento jurídico-tributario no está diseñando para algunas de las innovaciones tecnológicas que se introducen por las nuevas tecnologías, con lo que en ocasiones, hay que aplicar la normativa a figuras o productos que no encajan bien en los conceptos o definiciones previstos en las estructuras fiscales, que podríamos denominar “clásicas”.

En la Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018, se ha incluido dentro del plan Estatal de la AEAT la necesidad de investigar la tecnología blockchain: “e) *Se estudiará la incidencia fiscal de nuevas tecnologías, como blockchain, y, en especial, las criptomonedas*”.

Pasamos a explicar las actividades que se pueden realizar con las criptomonedas para poder analizar posteriormente como tributa cada actividad en los diferentes impuestos: La minería *''es un sistema en el que el particular utiliza su potencia energética e informática para resolver el algoritmo propio de la criptomoneda en orden a recibir, si consigue descifrarlo, un número de dichas monedas virtuales. Esto hace que sea un sistema descentralizado en el que no hay un emisor de monedas, sino que las mismas se crean por los propios usuarios, y es el propio algoritmo el que provee al minero de las correspondientes monedas''.*

Conviene destacar que *''no existe ningún órgano emisor ni nadie que retribuya la actividad que realiza el minero, antes bien, es el propio software el que contempla la posibilidad de percibir la recompensa en caso de descifrar el algoritmo''.*

Como nos indica Meritxell Sánchez, la criptomoneda más conocida es el Bitcoin, de la cual hay una cantidad máxima de 21 millones de unidades monetarias de las que se han emitido cerca de 17 millones. Han pasado de tener un valor minúsculo,

de menos de 1€, a rozar los 14.000 € en la actualidad por moneda. Se pueden obtener comprando moneda en casas de cambio especializadas o mediante el minando de moneda, efectuando una serie de operaciones matemáticas con el objetivo de insertarlas en el mercado e intermediar mediante su comisión. A parte del Bitcoin, hay otras criptomonedas que destacan como Ethereum, Ripple o Litecoin.

A pesar que muchas monedas virtuales no se encuentren controladas por parte de instituciones, no significa esto que estén exentas del pago de impuestos en España si crean un beneficio o que puedan compensarse las pérdidas derivadas de las mismas⁴².

Junto a la actividad de minado, podemos apreciar otro tipo de actividades, como la de intercambio de moneda virtual por moneda fiat y viceversa, o incluso la actividad de disponer cajeros automáticos desde donde hacer efectiva, en moneda fiat, las monedas virtuales.

4.4.1.A) Las actividades de las criptomonedas en relación al IRPF⁴³:

1. Rendimiento actividad económica: La primera cuestión que surge es si la obtención de tokens por el minado se puede considerar o no un rendimiento de la actividad económica. Los sujetos pueden realizar esta labor de forma profesional, tal y como establece el artículo 27 LIRPF. Entendemos que no es posible cuando se pretende ordenar por cuenta propia medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Se considerará rendimiento de la actividad económica aquella que realicen los intermediarios que se dedican a comprar y vender de forma ordenada estas criptomonedas, como por ejemplo los intermediarios.

2. Ganancia o pérdida patrimonial: Las ganancias y pérdidas patrimoniales incluyen cualquier alteración en la composición del patrimonio que suponga una

⁴² SÁNCHEZ, Meritxell ``Criptomonedas: funcionamiento y fiscalidad del trending topic en inversión'' ob. cit.

<http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=lf80d2f20183f11e8a63301000000000&srguid=i0ad6adc50000016ae0cbe8fa785e10f2&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>

⁴³ VILLAROIG MOYA, Ramón ``Tributación de criptomonedas'' ob.cit.

<http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/181070/61565.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

variación de valor del mismo. Con lo cual, la compraventa de criptomonedas se calificará como ganancia o pérdida patrimonial, salvo que se califique la operación como rendimiento de la actividad económica. La ganancia patrimonial se integraría en la base imponible del ahorro ya que se produce con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales, que son las propias criptodivisas, siendo indiferente la forma de adquisición, tanto si se obtuvieron por minería o por compraventa o cualquier otro título. La Administración Tributaria, en consulta vinculante V1979- 15, de 25 de junio, en la consulta V2603-15, de 8 de septiembre y V0999-18, de 18 de abril califica como pérdida patrimonial la producida con ocasión de la pérdida de bitcoins como consecuencia de una estafa o un robo, aunque en este caso, como se produce como consecuencia de un robo, la Administración la califica como pérdida de la parte general de la base imponible, porque no se produce con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales.

4.4.1.B) Pasamos ahora de forma adicional a analizar algunos de los aspectos fiscales más relevantes de otros impuestos a los que pueden someterse las criptomonedas:

Las actividades de las criptomonedas en relación con el IAE

La primera cuestión que vamos a analizar es si tanto el minado como la compraventa de monedas virtuales han de tributar por el IAE.

1.Minado: Cuando la actividad de minado se desarrolla cumpliendo los requisitos previstos en el artículo 78 y 79 de la LRHL, la actividad de minado supone la ordenación de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de crear monedas, en territorio nacional, y por ello estaremos ante una actividad sujeta. En este sentido se ha pronunciado la Administración Tributaria en consulta vinculante V3625-16, de 31 de agosto. La Agencia Tributaria, incluye esta actividad de minería virtual en la división octava: instituciones financieras, seguros, servicios prestados a las empresas y alquileres. En concreto, en la agrupación 83: “auxiliares financieros y de seguros. Actividades inmobiliarias”, en el grupo correspondiente a los auxiliares financieros. Con ello se está destacando que nos encontramos ante una actividad financiera, aunque no comprendida en un epígrafe específico al ser muy novedosa.

2. Actividad de compraventa de monedas virtuales a través de máquinas automáticas y otros medios: a Consulta vinculante V1028-15, 30 de marzo, ha determinado que esta actividad debe clasificarse en el epígrafe 969.7 de la sección primera, “Otras máquinas automáticas”.

Las actividades de las criptomonedas en relación al IVA

En lo referente a su imposición indirecta, según nos indica Meritxell Sánchez, tanto el Ministerio de Hacienda por medio de la DGT como la UE por medio del TJUE, estiman las criptomonedas como medios de pago, por lo que se incluyen en la lista de exenciones del IVA. Tales prestaciones de servicios que se realizan a título oneroso, consisten en cambiar diferentes medios de pago y existe una directa relación entre el servicio prestado y la contraprestación; es decir, el margen constituido por la diferencia entre el precio al que se compran las divisas y el precio al que se venden a terceros. Por ello, dejan de ser un elemento de intercambio o trueque para convertirse en un medio de pago virtual⁴⁴.

1. Minado de monedas: En la consulta vinculante V3625-16 de la DGT, de 31 de agosto se concluye que la actividad de minado de monedas es una operación no sujeta al IVA y esto es, porque no existe una contraprestación.

2. Operativa con criptomonedas: La primera consulta vinculante que emitió la DGT es la V2228-13, de 0 de julio la Administración Tributaria, ni en esta consulta, ni en la que analizaremos a continuación, se atreve a calificar a las monedas virtuales como verdaderas monedas.

Especial incidencia en el asunto C-264/14

En el asunto C-264/14, resuelve el cómo tributarán las criptomonedas:

En su cuestión prejudicial, el Tribunal Supremo sueco dirigía dos preguntas al TJUE, a saber: si en el sentido de la citada Directiva la actividad de cambio de bitcoins por monedas de curso legal constituiría o no una prestación de servicios a título

⁴⁴ *Ibidem*

oneroso; y, en caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, si dicha actividad estaría exenta o no del IVA según el artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE. El Tribunal daba respuesta afirmativa a la primera pregunta y una respuesta afirmativa a la segunda que incluía ciertos matices, siguiendo en ello las conclusiones del Abogado General Kokott⁴⁵.

Así, el TJUE resolvía la primera cuestión en el sentido de considerar la actividad de cambio como una prestación de servicios a título oneroso, cosa que, dada la naturaleza de los servicios ofrecidos (con el cómputo de un margen de beneficio para el cambista en los tipos de cambio ofrecidos), no ofrecía particulares problemas.

Mediante su cuestión prejudicial segunda⁴⁶, el tribunal remitente consulta si el artículo 135, apartado 1, letras d) a f), de la Directiva del IVA tiene que interpretarse en sentido de que se encuentren exentas del IVA unas prestaciones de servicios como las controvertidas en el litigio principal, consistentes en un intercambio de divisas tradicionales por unidades de la divisa virtual «bitcoin», y viceversa, y efectuadas a cambio del pago de una cantidad que equivaldría al margen generado por la diferencia entre el precio al que el operador comprase las divisas y el precio al que las vendiese a sus clientes.

Para la segunda cuestión⁴⁷, el Tribunal distinguía en su respuesta entre las distintas causas de exención recogidas en el artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE, concluyendo que los servicios de cambio de bitcoins considerados en el litigio principal entrarían únicamente dentro de la exención prevista en el apartado e) del

⁴⁵ PÉREZ LÓPEZ, Xesús ``Las criptomonedas: consideraciones generales y empleo de las criptomonedas como instrumento de blanqueo de capitales en la Unión Europea y en España``. En revista de derecho penal y criminología, 3.^a Época, n.º 18 (julio de 2017), págs. 147-149 http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:revistaDerechoPenalyCriminologia-2017-18-7030/Perez_Lopez.pdf

⁴⁶ Jurisprudencia del Tribunal de Justicia <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=170305&doclang=ES> consultado el 16/05/2019

⁴⁷ PÉREZ LÓPEZ, Xesús ``Las criptomonedas: consideraciones generales y empleo de las criptomonedas como instrumento de blanqueo de capitales en la Unión Europea y en España``. Ob. Cit. Págs. 147-150 http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:revistaDerechoPenalyCriminologia-2017-18-7030/Perez_Lopez.pdf

citado artículo, afirmando expresamente, por el contrario, la inaplicabilidad a dichos servicios de las exenciones previstas por sus apartados d) y f).

Por todo lo comentado, las criptomonedas (Bitcoins) no han de tributar por IVA cuando se trate de un intercambio de divisas tradicionales por unidades de la divisa virtual «bitcoin», y viceversa, y realizadas a cambio del pago de un importe.

CONCLUSIONES

Como podemos observar a lo largo de este trabajo, la aparición de la economía digital y los cambios que ha traído consigo, ha conllevado un cambio normativo que recoja los supuestos que antes no se encontraban regulados en la Ley por no existir y que en la actualidad evaden la tributación. Esto ha afectado a los diversos impuestos y en este trabajo hemos observado en concreto las modificaciones más importantes llevadas a cabo en el IS, IVA, ITPAJD e IRPF.

En el IS hemos observado como muchas veces las sociedades digitales no cumplen con los requisitos para ser contribuyentes por este impuesto en España y por ello tributarían por el IRNR. Esto en muchos casos, dependerá de si la sociedad en cuestión posee o no un EP en España y para esto tanto la OCDE como España han marcado criterios nuevos para ver si tiene o no EP en el territorio. Debido a la planificación fiscal llevada a cabo por las diferentes multinacionales para minorar las bases imponibles, surge en 2013 el Plan de acción de BEPS que pretende hacer que se intercambie información de forma automática y obligatoriamente respecto a la tributación para evitar la evasión fiscal.

También se presentó una propuesta de directiva (BICCIS) para el establecimiento de una base imponible común consolidada del Impuesto sobre Sociedades para dotar a las sociedades de un marco normativo único para poder ejercer su actividad en el mercado interior de la UE sin tener que diferenciar entre los regímenes particulares de cada Estado. Esto es un gran avance de cara a evitar la elusión fiscal que realizan algunas multinacionales de establecerse en Estados con la fiscalidad más reducida que en otros lugares.

El 21/03/2018 surgió una propuesta de Directiva para adecuar las normas relativas al IS en relación a la economía digital. Se busca crear el Impuesto sobre los

Servicios Digitales. Es por ello que el objetivo específico de esta propuesta es el introducir una medida que se pueda aplicar a los ingresos que proceden de la prestación de determinados servicios digitales y que contribuya a generar unas condiciones de competencia equitativas hasta que se adopte una solución global.

Más tarde, en enero del presente año 2019, el Consejo de Ministros de España, aprobó la remisión a las Cortes Generales del Proyecto de Ley del Impuesto sobre determinados Servicios Digitales que contempla gravar determinados servicios digitales en los que surge una intervención de usuarios que se encuentran situados en territorio español, lo que generará uso ingresos que actualmente se están eludiendo.

En el IVA, lo importante es diferenciar el régimen que se aplica a las entregas de bienes realizadas de forma online del régimen aplicable a las prestaciones de servicios online. Para ello estaremos al lugar de realización del hecho imponible. En el tráfico internacional, encontramos el régimen particular de las ventas a distancia en que el legislador establece un límite de 35.000 euros que si se supera habrá de tributar en España, pero en la directiva que citamos a continuación, esto cambia a 10.000€.

Hablamos de la Directiva 2017/2455 que inserta modificaciones en el ámbito del IVA en 2 fases: una en 2019 y otra en 2021. Estas modificaciones lo son a efectos de las novedosas formas de economía digital actuales y la anticuada normativa que encontramos previamente. En 2019 se modifican el lugar donde tributan los servicios de telecomunicaciones y vía electrónica a donde estén establecidas las plataformas que los prestan cuando se realicen cuando los clientes no sean sujetos pasivos, esto de forma acertada según mi opinión, para no tener que tributar según la legislación de cada territorio. También cambia en cuanto a la expedición de facturas que ahora no hace falta que sean del lugar donde se ejecutan los servicios pudiendo ser donde el proveedor se encuentre establecido, lo que facilita mucho la facturación. Y por último que los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad se sujeten a un régimen especial. En 2021 se crean cuatro nuevos regímenes especiales para la aplicación del IVA.

De la consulta de la DGT V2170-17 se corrobora el art. 4 LIVA que nos dice que el IVA solo tiene en consideración las operaciones empresariales que han de ser realizadas por empresarios o profesionales.

Es por ello que el ITP se encargará de gravar la venta de objetos ya utilizados que efectúan como particulares y no como empresarios o profesionales dentro de su actividad. Se ha clarificado que el ITP grava también las transacciones que realizan las webs como Wallapop, Milanuncios o Vibbo de segunda mano. Me gustaría hacer aquí un apunte personal, ya que según mi criterio, al poner en contacto a posibles clientes pero, no realizarse ninguna transacción en estas webs (las webs como Wallapop, Vibbo o Milanuncios), no se les puede demandar información de tales operaciones y por ello según mi criterio este impuesto no será fácil de comprobar y, por tanto, de recaudarse.

En cuanto al último impuesto que hemos visto, el IRPF, hemos analizado los rendimientos del trabajo, incluyendo el teletrabajo y las consecuencias que tiene para las empresas no residentes. Las rentas del trabajo de los trabajadores que se sitúen en España (que efectúen un teletrabajo), tan sólo tributarán aquí, y si la sociedad no posee EP ni nada que suponga la existencia de la misma en España, no tendrá obligación de retener por sus trabajadores aquí.

También hemos visto aquí los rendimientos del capital mobiliario y del capital inmobiliario, relacionándolos con las plataformas de crowdfunding y crowdlending que sirven para financiar proyectos de empresa donde la consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (V2831-13) de septiembre 2013 resume las posibilidades de tributación. También lo relacionamos con plataformas como Housers, Privalore y otras similares, que son una posibilidad de invertir directamente en concretos inmuebles que cuando se constituyen sociedades para funcionar tributarán por rendimientos del capital mobiliario, y si no, lo harán por capital inmobiliario. Vemos además las plataformas como AIRBNB y similares donde se tributará por IVA e IRNR puntualmente.

Posteriormente indicamos que las criptomonedas plantean diversos problemas fiscales que hemos solucionado: En cuanto al IRPF los sujetos que se dediquen a comprar y vender criptomonedas, tributarán por rendimientos de actividad económica; y la compraventa de criptomonedas, si no es rendimiento de actividades económicas, se calificará como ganancia o pérdida patrimonial que tendrá que tributar integrándose en la BI del ahorro.

Respecto al IAE, tanto el minado de moneda como la compraventa de monedas virtuales a través de máquinas automáticas tributarán por este concepto. En lo referente

al IVA el minado de monedas no tributará y cuando se opere con criptomonedas tampoco, como hemos visto.

Como hemos comprobado en este trabajo, poco a poco se están implementando medidas para regular la economía digital, quedando algunos flancos aún abiertos (como cuando hablamos de la Directiva 2017/2455 que tiene una fase que se empezará a aplicar en 2021), pero cada vez encontrados mejor reguladas las actividades que conllevan para adecuarlas a los actuales tiempos.



BIBLIOGRAFÍA

ALEMANY, María ``Apuntes sobre fiscalidad internacional`` basado en el manual de ``FISCALIDAD INTERNACIONAL`` cuyo autor secundario es Serrano Antón, Fernando y de editorial: Madrid Centro de Estudios Financieros de 2013

BOUVERET, Antoine y HAKSAR, Vikram ``¿Qué son las criptomonedas?`` de FINANZAS & DESARROLLO en Junio de 2018
<https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2018/06/pdf/basics.pdf>

CARBAJO VASCO, Domingo ``El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial`` de Crónica tributaria; número 154/2015 (págs. 49-67)
https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/40227166/Lectura_Carbajo.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1558007085&Signature=TThxxFYg9I0wj1xRzalexGsr3WY0%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DLectura_Carbajo.pdf

Comisión Europea ``Propuesta de directiva del Consejo relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades`` Estrasburgo, 25/10/2016 Recuperado de
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=COM:2016:0685:FIN>

Comisión Europea ``Propuesta de directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales`` en Bruselas, el 21/3/2018. Recuperado de
<https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0148:FIN:ES:PDF>

Consejo de Ministros del Gobierno de España ``Impuestos sobre transacciones financieras y sobre servicios digitales`` 18/01/2019. Recuperado de

<http://www.lamoncloa.gob.es/consejodeministros/Paginas/enlaces/180119-enlaceimpuestos.aspx>

CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, Pilar ``La tributación de la Economía Digital a la espera de una solución global'' Revista Quincena Fiscal núm. 8/2019 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019.
[http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=Ie78a80f0574311e98353010000000000&srguid=i0ad6adc50000016adfc0bc04fa09fa5&src=withinResuts&spots=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numero-public-num=](http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=Ie78a80f0574311e9835301000000000&srguid=i0ad6adc50000016adfc0bc04fa09fa5&src=withinResuts&spots=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numero-public-num=)

DE TORRES, Pilar ``Crowdequity y crowdlending:¿fuentes de financiación con futuro?'' en Fundació Privada Institut d'Estudis Financers.
https://www.iefweb.org/wp-content/uploads/2019/01/crowdequity_crowdlending.pdf

DGT, Resolución vinculante V2170-17, de 22/08/2017 ``La compraventa online de objetos de segunda mano entre particulares tributa por ITP'' última consulta el 16/05/2019 <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2170-17-22-08-2017-compraventa-online-objetos-segunda-mano-entre-particulares-tributa-ity-1472039>

DGT, Resolución Vinculante V3286-17 de 27 de Diciembre de 2017. Última consulta el 16/05/2019 <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v3286-17-27-12-2017-1473622>

DGT, Resolución Vinculante, V2831-13 de 26 de Septiembre de 2013. Última consulta el 16/05/2019 <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2831-13-26-09-2013-664781>

DGT, Resolución vinculante V2170-17, de 22/08/2017 "La compraventa online de objetos de segunda mano entre particulares tributa por ITP" última consulta el 16/05/2019 <https://www.iberley.es/resoluciones/resolucion-vinculante-dgt-v2170-17-22-08-2017-compraventa-online-objetos-segunda-mano-entre-particulares-tributa-ity-1472039>

DOUE "DIRECTIVA (UE) 2017/2455 DEL CONSEJO de 5 de diciembre de 2017 por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes" 29/12/2017 <https://www.boe.es/doue/2017/348/L00007-00022.pdf>

DOUE "DIRECTIVA (UE) 2017/2455 DEL CONSEJO de 5 de diciembre de 2017 por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes" 29/12/2017 <https://www.boe.es/doue/2017/348/L00007-00022.pdf>

ESEVERRI, Ernesto "Aspectos impositivos del comercio electrónico" (Págs. 3-12). Recuperado de <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina9.pdf>

HÉRNANDEZ SÁINZ, Esther "El crowdfunding inmobiliario mediante contratos de cuentas en participación: Una fórmula de inversión participativa ¿alegal o prohibida?" En Revista de estudios europeos. Págs. 128-129 <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6258554>

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=170305&doclang=ES> consultado el 16-5-19

MARTÍN JIMENEZ, Adolfo ``El plan de acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿El final, el principio del final o el final del principio?; De Quincena Fiscal Aranzadi 1-2; Enero I-II – 2014 (Págs. 87 – 115)
https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/32968120/BEPS_una_valoracion_inicial_2014.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1558006803&Signature=WaXOJArrj7%2B9%2BtV6u8JD9EGtl8%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DEl_plan_de_accion_BEPS_de_la_OCDE_una_va.pdf

MATESANZ, Fernando ``La tributación indirecta del comercio electrónico`` Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 948/2019 parte Comentario, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019
[http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=Iac1082f01aca11e99dce010000000000&srguid=i0ad6adc60000016adb7e02ec87be5e6a&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificationMagazines=&fechacomun=&numero-publication=](http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=Iac1082f01aca11e99dce01000000000&srguid=i0ad6adc60000016adb7e02ec87be5e6a&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificationMagazines=&fechacomun=&numero-publication=)

MENÉNDEZ MORENO, Alejandro ``El nuevo Impuesto sobre determinados servicios digitales``. Revista Quincena Fiscal núm. 6/2019 parte Editorial. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2019
[http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I20dbcd403b0211e9a6150100000000000&srguid=i0ad6adc50000016ae003d1aa3abcdfe7&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificationMagazines=&fechacomun=&numero-publication=](http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=I20dbcd403b0211e9a615010000000000&srguid=i0ad6adc50000016ae003d1aa3abcdfe7&src=withinResuts&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificationMagazines=&fechacomun=&numero-publication=)

MORENO IZQUIERDO, Luis; Ramón Rodríguez, Ana; y Such Devesa, María Jesús ``Turismo colaborativo: ¿Está AirBnB transformando el sector del alojamiento?`` Universidad de Alicante y Universidad de Alcalá págs. 3-6

[https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/73628/1/2016_Moreno-Izquierdo et al Economistas.pdf](https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/73628/1/2016_Moreno-Izquierdo_et al Economistas.pdf)

MÜLLER, Alexander ``Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS) – las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la Comisión``
https://eprints.ucm.es/13491/1/BASE_IMPONIBLE_COM% C3 % 9 AN_CONSOLIDADA_DEL_IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES - BICCIS.pdf

OECD (2019), Digital innovation: Seizing Policy Opportunities, OECD Publishing, Paris (págs. 18-20). Recuperado de <https://doi.org/10.1787/a298dc87-en>

OCDE/G20 Proyecto de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios ``Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital`` (Versión preliminar). Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

PÉREZ LÓPEZ, Xesús ``Las criptomonedas: consideraciones generales y empleo de las criptomonedas como instrumento de blanqueo de capitales en la Unión Europea y en España``. En revista de derecho penal y criminología, 3.^a Época, n.º 18 (julio de 2017), págs. 147-149
http://e-spacio.uned.es/fez/eserv/bibliuned:revistaDerechoPenalyCriminologia-2017-18-7030/Perez_Lopez.pdf

RODRÍGUEZ PEÑA, Nora Libertad ``Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/ce y la Directiva 2009/132/ce en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes [doue l 348, de 29/12/2017] Obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes`` Crónica de legislación, Ars Iuris Salmaticensis,

col.6, Junio de 2018 págs. 193-200)

<http://revistas.usal.es/index.php/ais/article/viewFile/19474/19446>

SANZ GÓMEZ, Rafael ``Airbnb, ¿economía colaborativa o economía sumergida? Reflexiones sobre el papel de las plataformas de intermediación en la aplicación de los tributos`` Instituto de Estudios Fiscales, 16 de junio de 2017

https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/53394391/Sanz_Gomez_-_Airbnb.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1558026155&Signature=VqCe8iwHEdb7ZNCp53PDfXwa%2BGk%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DAirbnb_economia_colaborativa_o_economia.pd

SÁNCHEZ, Meritxell ``Criptomonedas: funcionamiento y fiscalidad del trending topic en inversión`` Actualidad Jurídica Aranzadi núm. 937/2018 parte. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2018.

Análisis. <http://aranzadi.aranzadidigital.es/maf/app/document?docguid=If80d2f20183f11e8a633010000000000&srguid=i0ad6adc50000016ae0cbe8fa785e10f2&src=withinResults&spos=1&epos=1&displayid=&publicacion=&clasificacionMagazines=&fechacomun=&numeropub-tiponum=>

VILARROIG MOYA, Ramón ``Tributación de criptomonedas`` de la revista de economía Balance

<http://repositori.uji.es/xmlui/bitstream/handle/10234/181070/61565.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

VV.AA, ALIAGA AGULLÓ, Eva (coord.) ``Ordenamiento Tributario Español : los impuestos`` editorial: Valencia Tirant lo Blanch 2015 (págs. 155-156)