



**Universidad de Jaén**

Facultad de Ciencias Sociales  
y Jurídicas

## Trabajo Fin de Grado

# LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Alumno: Alejandro Gómez Rosa

MAYO, 2019

## **RESUMEN**

El comercio electrónico ha experimentado un importante crecimiento hasta postularse como una herramienta habitual de nuestra vida cotidiana. Para ello es necesario establecer en qué consiste este comercio, su historia y sus características, así como los datos que confirman este fuerte crecimiento de los últimos años. Por otro lado también es objeto de estudio la manera en la que este tipo de comercio se relaciona con nuestros impuestos, tanto directos como indirectos, y dentro de estos últimos, más concretamente con el Impuesto sobre el Valor Añadido, con el que surgen ciertos problemas. Por último, no carece de importancia la utilización, tratamiento y protección de los datos de los consumidores en las vías electrónicas, cuyo buen aseguramiento permite el desarrollo de este tipo de comercio dentro de todos los potenciales mercados de la sociedad.

Palabras clave: Comercio electrónico, tributación, Fiscalidad Directa, Fiscalidad Indirecta, Impuesto sobre el Valor Añadido, Protección de datos.

## **ABSTRACT**

This paper describes the important growth of electronic commerce to postulate as a regular tool of our daily lives. For this it is necessary to establish what this trade consists of, its history and its characteristics, as well as the data that confirm this strong growth in recent years. On the other hand is also the object of study the way in which this type of trade is related to our taxes, both direct and indirect, and within the latter, more specifically with the Value Added Tax, with which certain problems arise. Finally, the use, treatment and protection of consumer data in electronic channels is not unimportant, whose good assurance allows the development of this type of commerce within all the potential markets of society.

Keywords: Electronic commerce, taxation, Direct taxation, Indirect taxation Value Added Tax, Data Protection.

## ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	5
1. EL COMERCIO ELECTRÓNICO .....	7
1.1 Definición .....	7
1.2 Evolución del comercio electrónico.....	8
1.3 Ventajas del comercio electrónico .....	10
1.4 Tipos de transacciones del comercio electrónico.....	11
1.4.1 Business to consumer (B2C).....	11
1.4.2 Business to business (B2B) .....	13
1.4.3 Customer to customer (C2C) .....	15
1.4.4 Customer to Business (C2B).....	16
1.5 Desarrollo del comercio electrónico en España.....	15
2. LA IMPOSICIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	18
2.1 Imposición directa en el comercio electrónico .....	20
2.1.1 Residencia fiscal en el comercio electrónico .....	21
2.1.2 Establecimiento permanente .....	22
2.1.3 Calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones realizadas .....	24
2.1.4 Los precios de transferencias en las transacciones del comercio electrónico	25
2.2 Imposición Indirecta en el comercio electrónico: especial referencia al IVA.....	26
2.2.1 Lugar de realización del hecho imponible: evolución normativa .....	26
2.2.2 El régimen especial del comercio electrónico en el IVA .....	32
2.2.3 Tipos impositivos del IVA en relación al comercio electrónico.....	33
2.2.4 La tributación de los pagos electrónicos en relación a otros impuestos indirectos .....	34
2.2.5 Análisis de las futuras reformas.....	34
3. Consumidores y comercio electrónico. Referencia a la protección de datos .....	35
3.1 El derecho a la protección de datos como derecho fundamental .....	36
3.2 Normativa a aplicar.....	37
3.3 Obligaciones formales del empresario en relación con los consumidores digitales .....	38
3.4 Formulario de recogida de datos y Política de Privacidad.....	40

3.4.1 El formulario de recogida de datos personales.....	40
3.4.2 La Política de Privacidad de la web .....	41
3.5 Los derechos sobre los datos personales.....	42
4. Conclusiones.....	44
Legislación.....	45
Bibliografía.....	47
Webgrafía.....	48
Abreviaturas.....	48

## **INTRODUCCIÓN**

Este trabajo está relacionado con la forma en que afectan los tributos al desarrollo del comercio electrónico, muy desconocido años atrás, pero que se está postulando como una alternativa más que poseen los consumidores de acceder al mercado sin necesidad de hacerlo de forma física, simplemente con un dispositivo electrónico. La importancia de este asunto radica en el crecimiento y extensión que se está produciendo en torno a este tipo de comercio y que es necesario abarcar para establecer una regulación e imposición idónea que permita su contribución a la economía española y evite formas de escapar de nuestro sistema impositivo aprovechando la novedad de la Institución.

Para ello es conveniente en primer lugar, indicar cuál es el significado de comercio electrónico, con el objetivo de diferenciarlo de otros tipos de comercios tradicionales, también es adecuado establecer de dónde viene este tipo de comercio, sus antecedentes o historia así como la utilidad de este tipo de transacciones que permiten al consumidor obtener ventajas respecto de otras formas comerciales, las cuales a su vez le han permitido un alto desarrollo en las últimas décadas, por lo que es necesario reflejar ese desarrollo a través de datos objetivos y estadísticos que así lo demuestren. En esta primera parte de nuestro estudio es necesario incluir los distintos tipos de comercio electrónico, para saber diferenciar unos de otros y permitir extraer las características de cada uno de ellos.

En segundo lugar y como parte esencial de este trabajo, distinguimos el tratamiento fiscal que se hace a este comercio electrónico a través tanto de los impuestos directos como de los impuestos indirectos. En relación a los impuestos directos es necesario puntualizar las características de estos impuestos y cómo afectan a las peculiaridades del tipo de comercio en cuestión, como pueden ser la residencia fiscal, que se suele vincular con la presencia física, el establecimiento permanente, la calificación de las rentas obtenidas y los precios. Sin embargo, la parte más importante debido a su complejidad y a su debate dentro de la doctrina está relacionada con la imposición indirecta, más concretamente centrada en el Impuesto del Valor Añadido, que presenta una serie de problemas a la hora de su devengo en este tipo de comercio que suponen un reto para la legislación española, comunitaria e internacional, como la distinción entre la prestación de bienes o y servicios entre otros. El principal problema en relación al lugar de

realización del hecho imponible giraba en torno a los servicios de comercio electrónico que se realizaban desde un territorio de la UE que quedaban sujetos al IVA, sin embargo, no quedaban sujetos los suministrados por operadores que actuaban desde países no pertenecientes al espacio de la Unión Europea, por lo que era necesario actualizar la normativa.

La tercera parte de este trabajo se relaciona con la protección de los datos de los consumidores, que se postula como uno de los pocos impedimentos que puede tener este comercio electrónico y sobre el cual se está avanzando con el objetivo de promover de manera total este tipo de comercio como alternativa competidora al comercio tradicional. Para ello, se analiza el derecho que poseen los usuarios a la protección de sus datos, como un derecho fundamental, así como las obligaciones que poseen los prestadores de servicios online de asegurar esta protección para concluir con el trabajo importante que realiza la Agencia Española de Protección de Datos.

Por último, señalar que para la realización de nuestro TFG hemos empleado abundante bibliografía, legislación vigente e nivel español y europeo, así como jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

# 1. EL COMERCIO ELECTRÓNICO

## 1.1 Definición.

El comercio electrónico o también llamado e-commerce consiste en la venta de productos o servicios a través del asesoramiento de sistemas como pueden ser Internet y más concretamente las redes sociales, muy importantes en todo lo relacionado con el comercio electrónico. Por lo tanto, para el funcionamiento de este sistema son fundamentales las nuevas tecnologías y todas las partes que las engloban, como puede ser la transferencia de datos de manera electrónica, las cadenas de suministros<sup>1</sup>, la publicidad que realizan las empresas y marcas por vía electrónica.

Sin embargo, como podemos observar, este concepto es sumamente amplio debido al medio empleado para expresar el consentimiento contractual, que podría ser cualquier medio electrónico o bien únicamente Internet. Por lo tanto se podría resumir el comercio electrónico o e-commerce como la forma de perfeccionamiento de los contratos a través de medios electrónicos. Es necesario aclarar, que solamente entrarían dentro de esta categoría aquellos negocios o ventas cuya totalidad del proceso se realiza por vía electrónica, por lo que las operaciones en las que únicamente aparece como referencia electrónica la transferencia de dinero por vía electrónica no entrarían dentro de lo que aquí hemos establecido como e-commerce, debido a que no cumple el requisito de la realización de la totalidad de las operaciones vía electrónica<sup>2</sup>.

Las empresas o marcas disponen de numerosos medios para la propulsión de su comercio a través de vía electrónica. Algunos de estos recursos que analizaremos más profundamente con posterioridad pueden ser los siguientes:<sup>3</sup>

-Páginas web que se dedican a la venta al por menor para el consumidor.

-Intercambio electrónico de datos que realizan las empresas.

-Realización de pre-lanzamiento de nuevos productos y servicios<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Véase Fortich S. (2004) “Una nota sobre formación y formalismo del contrato electrónico” paginas 348-349. Revista de derecho privado.

<sup>2</sup> Revista de Derecho, Comunicaciones y Nuevas Tecnologías. Nº 12 Julio Diciembre de 2014

<sup>3</sup> Carbajo Vasco, D. (2000) *Fiscalidad del comercio electrónico, cuestiones generales*. Revista Partida Doble Madrid nº114 p 36 y 37.

-Promoción realizada a través de correo electrónico a clientes potenciales debido a la relación de sus búsquedas con el producto que se desea vender.

## **1.2 Evolución del comercio electrónico.**

El comercio electrónico nace de la necesidad que surge en las empresas de ampliar la frontera de los productos con el objetivo de llegar al mayor número de clientes posible así como mejorar y facilitar la relación entre proveedor y cliente. Por lo tanto, lo que incitó a las empresas a utilizar este medio para mejorar la comercialización de sus productos fue la creación del medio, es decir, la creación de internet

Para vislumbrar el origen de Internet, debemos remontarnos a la década de los 60, cuando un proyecto organizado por DARPA (Defense Advanced Research Projects Agency- Agencia de Investigación de Proyectos Avanzados de Defensa) con el objetivo de buscar un medio para aprovechar las computadoras que ya se habían creado y abrir definitivamente la puerta al desarrollo de estas computadoras, ahora que ya tenía un medio o una forma de conectarse entre ellas. Por lo tanto, como estamos tratando el origen de la temática, sería conveniente establecer cuál fue la primera conexión entre computadoras de la historia. Para reconocerla nos trasladamos al año 1965, cuando se logró conectar una computadora TX2 en Massachusetts con otra Q-32 en California en una línea telefónica con velocidad baja, configurándose como la primera red conocida de la historia. Algunos dicen que se inspiraron en un artículo del investigador Douglas Engelbart del Instituto de Investigadores de Stanford<sup>5</sup>.

En los años 70 se fueron añadiendo a esta red otras redes académicas o instituciones que se nutrían de las funciones de esta red para transmitirse información así como publicar información de sus actividades. Otro dato a recordar relacionado con los años 70 fue la creación de la creación de las Transferencias Electrónicas de fondos entre Bancos que se realizaban a través de redes seguras<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> Muchas empresas utilizan esta vía para el aseguramiento de tempranas ventas debido a la difusión de Internet.

<sup>5</sup> García. M.E (2005) La firma electrónica: un nuevo paradigma en el derecho. Universidad Autónoma de Nuevo-León Facultad de Derecho y Criminología Pag 102

<sup>6</sup> Rodríguez Vega, J (1997) *Introducción a la informática*. Anaya. Madrid p 330



Más tarde, a finales de los años 70 y principios de los 80 las transferencias se extienden a las compañías a través de las transferencias de datos (Intercambio Electrónico de Documentos). Esto fue un avance gigantesco en la época debido a la modernización del proceso de negocio, a la disminución del volumen de trabajo y la automatización de los procedimientos, lo que lleva a una mayor rapidez de transmisión de información entre compañías, que sería la base de lo que hoy conocemos como Internet.

Lo más destacable del origen del comercio electrónico fue sin duda la creación de WorldWideWeb(WWW), que se diseñó para explotar al máximo la capacidad de las computadoras PC,MAC y sus ambientes gráficos. Su fácil acceso a consulta y riqueza de información provocó que muchos usuarios accedieran al servicio al ser un sistema que predominaba el Internet<sup>7</sup>.

Podemos establecer cuatro generaciones en la historia del comercio electrónico, la primera generación la podemos situar en 1993 cuando se crea el concepto de web. Internet en esta época estaba aún en un formato muy básico y se limitaba al contacto con los clientes en forma de formularios o a través del correo electrónico. Debido al primitivo desarrollo no se podían hacer compras por vía electrónica por lo tanto este comercio en esta primera generación ni era previsible de existir. En lo que a la segunda generación se refiere, se empiezan a generalizar las compras a través de internet gracias a los cheques o a la aparición de los pagos a contra reembolso<sup>8</sup>, lo que provocó la aparición de comercios y marcas que sólo se dedicaban a la venta de productos a través de internet por lo que podemos decir que esta segunda generación de desarrollo de internet se configura como el inicio del comercio electrónico<sup>9</sup>.

La tercera generación se caracteriza por la generalización del uso de la tarjeta de crédito con el objetivo de pagar las transacciones así como se produce el desarrollo del marketing<sup>10</sup>. Las bases de datos permiten la automatización de los procesos de selección y el envío de datos de los objetos comprados.

---

<sup>7</sup> Calderón, D (2005). *Comercio electrónico e impuestos*, Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública-Dofiscal Editores, México.

<sup>8</sup> Sistema de venta de mercancías por correo en el que el pago se hace cuando se recibe el producto objeto del negocio.

<sup>9</sup> Seoane Balado, E (2005) *La nueva Era del Comercio Electrónico:Las TICs al servicio de la Gestión Empresarial*. Ideas Propias Editorial pag 50-60

<sup>10</sup> Conjunto de técnicas que tienen como objetivo mejorar la comercialización de un producto.

La cuarta y última generación de desarrollo del comercio electrónico está relacionada con los contenidos dinámicos. Se caracteriza por la mejora de la seguridad del medio basándose en la creación de un sistema de pago seguro. También se crearon otros sistemas alternativos como las carteras electrónicas como *Paypal*, o a aparición del seguimiento de los productos. Esto fomentó el desarrollo del comercio electrónico, que se consagró como una forma muy extendida y útil de realizar las compras que los clientes necesitaban.

### **1.3 Ventajas del comercio electrónico.**

El comercio electrónico ofrece un conjunto de ventajas respecto del comercio tradicional fuera del ámbito electrónico que las hacen claves para el desarrollo de esta nueva forma de comercio. Algunas de esas ventajas son las siguientes:

-La empresa a través de las vías electrónicas puede comprobar los comportamientos del cliente a través de la demanda. Este seguimiento de los comportamientos del consumidor puede ser realizado por las empresas a través de herramientas como pueden ser *Vividence* y *Accrue*, que se encargan de registrar numerosos tipos de comportamientos, como pueden ser los sitios web que visitan los clientes, contenido de carritos de compra que realizan en las webs, así como las adquisiciones, número de visitantes que realizan el proceso de compra etc.

-Con el desarrollo del comercio electrónico se produce una reducción del proceso de distribución debido a que se eliminan los intermediarios entre que el cliente compra el objeto y lo recibe. La eliminación de los intermediarios lleva consigo el rechazo al aumento de precio por la participación de estos intermediarios. Debido al acercamiento que se produce entre el proveedor y el cliente, se establece una relación de fidelidad con el cliente. Esta última ventaja tiene como consecuencia que los plazos se acortan por lo que aumenta mucho más la competitividad de este tipo de comercio electrónico<sup>11</sup>.

-El tema de la globalización es fundamental para entender el desarrollo de esta nueva forma de comercio. La globalización permite la apertura de cualquier negocio en cualquier momento en cualquier lugar del mundo, por lo que nuestro negocio tienen más probabilidades de ser exitoso.

---

<sup>11</sup> Véase Revista *Juris Tantum* Núm 17, Diciembre 2006.

- Las ventajas que produce el cliente conocido. El cliente conocido se establece porque en internet no ocurre como en el comercio tradicional en el que un cliente entra a una tienda y no se tienen ningunos datos del cliente, ni de sus gustos o preferencias, ya que en este caso no es vital para el negocio conocer esos datos del cliente. Sin embargo, una de las características fundamentales del comercio electrónico es la capacidad para determinar cuáles son las características del consumidor, además es un sistema que permite interactuar más con el cliente y es más óptimo para las relaciones entre cliente y proveedor<sup>12</sup>.

- El comercio electrónico permite una variedad ilimitada frente a la variedad limitada del comercio tradicional, ya que en una tienda no caben infinidad de objetos, sin embargo a través de internet te encuentras u mercado abierto y mucho más grande en lo que a variedad se refiere respecto del comercio tradicional.

- Otra ventaja que posee el comercio electrónico es la asistencia en la venta ya que se produce una atención muy más personalizada y útil respecto al comercio tradicional, en el que el trabajador de la tienda tiene que encargarse de todos los clientes que entran al establecimiento.

-El comercio electrónico no tiene limitaciones geográficas, por lo que puedes acceder a mercados muy variados, sin embargo eso no ocurre en el comercio tradicional, el que solo puedes acceder al mercado en el que te encuentres.

-Finalmente, la principal ventaja respecto de la empresa de la incorporación de los datos de los clientes de manera electrónica, la empresa ahorra en investigaciones de mercados para averiguar sus aspectos fundamentales<sup>13</sup>

#### **1.4 Tipos de transacciones del comercio electrónico.**

##### **1.4.1 Business to consumer (B2C).**

Es el sistema de comercio electrónico que consiste en el conjunto de actividades que se realizan por medio electrónico que sirven para intercambiar productos entre las empresas y los consumidores. En este sistemas se introducen actividades desde la promoción del producto por medios electrónicos hasta que se produce la conclusión de

---

<sup>12</sup> Revista Práctica Fiscal Núm. 520. Octubre 2008.

<sup>13</sup> Revista Práctica Fiscal Núm. 578 Mayo 2010 p B1-B9

la transacción por el intercambio generado con el pago a través de tarjeta de crédito o débito e incluso el control de la distribución del producto o las tareas de seguimiento que ofrece la empresa para dar mayor seguridad al cliente de la transacción.

En este tipo de sistema de comercio electrónico el potencial comprador es el perfil de ciberconsumidor<sup>14</sup>: que se caracteriza por ser personas jóvenes, con un alto nivel cultural y muy experimentados en el uso de estas redes. Por lo tanto, este cliente culto y experimentado exige unos determinados criterios de calidad y precios, así como unos servicios y unos niveles de seguridad impecables.

A continuación se analizan las principales ventajas que ofrece este sistema de comercio electrónico basado en una relación directa entre consumidor y empresa.

-Carros de compra; tiene como objetivo informar al cliente del estado de su compra, en lo que a cantidad de productos, descuentos, cargos de envío etc. Debe de ser fácil de usar para el consumidor así como de modificar para evitar problemas entre las partes.

-Pago electrónico: permite al consumidor realizar el pago en el mismo momento en el que está realizando la transacción a través de internet y con las condiciones establecidas. El pago puede realizarse a través de tarjeta de crédito o a través del pago a contra reembolso.

-Proceso de registro: aunque una de las finalidades de la empresa es conseguir los datos de los consumidores cuando éstos realizan las compras, el hecho de tener que registrarse en muchas ocasiones por ser un hecho tortuoso hace que se produzcan frenos a la hora de realizar el proceso de compra, por lo que hay que encontrar un equilibrio entre esa captación de datos necesaria para la empresa y la facilidad del proceso para realizar una compra. Una de las soluciones que se plantean en este sentido es que el registro se produzca en el último momento, es decir, en el momento de la realización de la compra y sin realizar un registro completo. Otra vía cada vez más utilizada es la de la compra exprés o compra sin registro donde el cliente sólo tiene que facilitar sus datos para realizar la entrega<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup>Es aquel que realiza de forma habitual sus compras a través de la red.

<sup>15</sup> Balado Seoane (2005) *La nueva era del comercio: el comercio electrónico. Las TIC al servicios de la gestión empresarial*. Ideas propias Editorial, Madrid.

-Certificados de seguridad: debido a que en las transacciones a través de internet se producen intercambios de datos, estos intercambios deben realizarse de forma segura, ya que si no se realiza de forma segura y ocurre algún problema con los datos del cliente, se podría estar incumpliendo la Ley Orgánica de Protección de Datos. Para evitar este problema se han creado los Certificados de Seguridad o SSL (Secure Sockets Layer) que realizan cifrado de datos para evitar la captación de esta información por parte de un tercero.

-Gestión de stocks: tiene como objetivo llevar regulada la disponibilidad de los productos con los que cuenta la página web.

Para tener esta cuestión controlada, se recomienda tener conectado el sistema de gestión con el almacén de la empresa, de forma que el cliente cuando vea el producto por vía electrónica sepa de manera veraz si ese producto está realmente disponible o por si lo contrario, no está disponible. Cuanto más actualizado esté el stock de la tienda online, más reclamaciones se van a evitar de productos que los consumidores han adquirido cuando luego resulta que no estaban en el stock.

-Motor interno de búsqueda y base de datos: tiene objetivo facilitar la búsqueda de los productos que se ofrecen en la página web. Al igual que ocurren con los motores de búsqueda más conocidos, como Google, los primeros resultados que aparecen son muy importantes para que los clientes puedan encontrar lo que buscan. En el caso de que el motor de búsqueda de problemas, la consecuencia más cercana que puede tener es que se pierda una venta porque el comprador piense que el producto no está disponible.

El comercio electrónico (B2C) continúa creciendo en España y alcanza los 12.000 millones de euros en el 2013. La principal razón de la expansión de este tipo de comercio es el crecimiento de usuarios que realizan compras por internet, ya que este número incrementó en un 15%<sup>16</sup>.

#### **1.4.2 Business to business (B2B).**

Este tipo de negocio ha sido uno de los mayores de los precursores de los negocios electrónicos. Se basa en el intercambio de bienes o servicios que se producen entre una

---

<sup>16</sup> Datos obtenidos del estudio anual sobre Comercio Electrónico B2C realizado en 2012 por el Observatorio Nacional de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información.

empresa y otra. Este caso una de las dos empresas implicadas actúa como proveedor de la otra empresa.

La principal ventaja de este tipo de negocio es la reducción de costes y el aumento de los ingresos. Cuando se produce esta relación entre las empresas, la mayor utilidad es que la empresa puede consultar a través de herramientas la disponibilidad de stock de determinados productos, así como puede realizar tareas de seguimiento de los pedidos realizados.

Para aprovechar la totalidad de este comercio, se crean plataformas con el objetivo de agilizar los procesos como son los llamados Emarketplaces, que son mercados electrónicos virtuales creados por y para empresas. En esta plataforma podemos destacar entre otros:

- Catálogos online: las empresas ponen a disposición del mercado los productos que poseen en stock y tienen la obligación de actualizar y renovar esa lista de productos.

- Marketplace: se trata de un mercado virtual donde las empresas acceden para compartir información, catálogos etc.

- Personalización de la oferta: cada empresa realiza su propia selección de los productos, con las características determinadas, combinando entre la oferta de este mercado virtual proporcionada por los proveedores.

- Seguridad: al tratarse de un mercado virtual, una de sus principales características debe ser la seguridad, y ésta se consigue a través de la garantía de transacciones bancarias con certificaciones, tanto de forma previa a la entrada al mercado como una vez dentro de él.

En definitiva, esto ha llevado a que muchas empresas hayan realizado alianzas con potencias tecnológicas con el objetivo de poder realizar innovadores mercados virtuales.

Resumiendo las ventajas de este sistema de mercado:

- Rapidez y seguridad en las comunicaciones.

- Integración directa de los datos de la transacción en los sistemas informáticos de la empresa.

.-Recepción de un mayor número de ofertas y demanda, por lo que se amplía el ámbito de la competencia.

-Se produce un proceso de negociación más barato, por lo tanto los compradores pueden pedir un abaratamiento del precio final del producto debido a los menores gastos de gestión generados.

#### **1.4.3 Customer to customer (C2C).**

Consiste en la relación de intercambio que se produce entre unos individuos y otros a través de internet, sin que ninguno de ellos tenga la característica de ser una empresa.

La estrategia customer to customer sería aquella que define un negocio con el objetivo de facilitar la comercialización de productos entre particulares como por ejemplo Amazon, que sirve como mera posición intermediaria entre quien realiza la venta y quien compra el producto en cuestión. Hay varias estrategias customer to customer, algunas ellas son: Foro para el negocio electrónico entre compradores individuales y vendedores, catálogos visualizados, que permiten la comparación de productos y precios, servicios de subasta electrónica.

Este tipo de comercio también puede estar ligado a las operaciones que se realizan entre los consumidores privados a través de vías como el correo electrónico o el uso de tecnología P2P (Peer to Peer). Lo que caracterizan estos tipos de tecnología es que están basadas en una red de computadores en la que todos los aspectos funcionan sin clientes sino a través de una serie de nodos que se comportan como iguales entre sí. Estas redes tienen la ventaja de que permiten un intercambio de información más directo y transparente.

En el marketing, esta estrategia C2C se emplea para las estrategias en las que los clientes se encargan de defender el producto de una marca basándose en el valor añadido que se ofrece a un producto. Resumiendo las ventajas de esta estrategia Consumer to Consumer (C2C): permite ofrecer productos y servicios de una manera más sencilla, este medio abre las puertas al contacto directo y rápido a nivel nacional para vendedores o compradores, se establece como un medio dado a la publicidad de manera más fácil, ya que reduce los gastos de operación y reduce los errores humanos, es un

sistema de estrategia muy recomendable para las Pymes con el objetivo de explotar sus ventas a través de internet.

#### **1.4.4 Customer to Business (C2B).**

Esta estrategia se basa en el intercambio de información acerca del consumo de los compradores con el objetivo de obtener alguna compensación.

La información que los consumidores ofrecen en este tipo de mercado se basa en los siguientes puntos:

- Datos relativos a preferencias de bienes y servicios que se consumen.
- Respuesta on-line a encuestas de consumo. Perfiles de consumo y datos socioeconómicos.
- Datos posteriores a la compra sobre el uso y disfrute de los productos adquiridos.

#### **1.5 Desarrollo del comercio electrónico en España.**

Para establecer el modelo de evolución e impacto que ha tenido este tipo de comercio en la economía de España nos vamos a centrar en datos de la última década, cuando este tipo de comercio se ha puesto al orden del día a nivel mundial debido a su asentado desarrollo en la vida cotidiana de los habitantes debido a que cada vez más empresas se unen al desarrollo de actividades comerciales usando los medios electrónicos y el crecimiento de usuarios que usan medios electrónicos para buscar y adquirir productos y servicios<sup>17</sup>.

En primer lugar, nos vamos a centrar en dos tipos de datos para entender la evolución, son los datos correspondientes al volumen del comercio electrónico en España y el número de compradores de Internet.

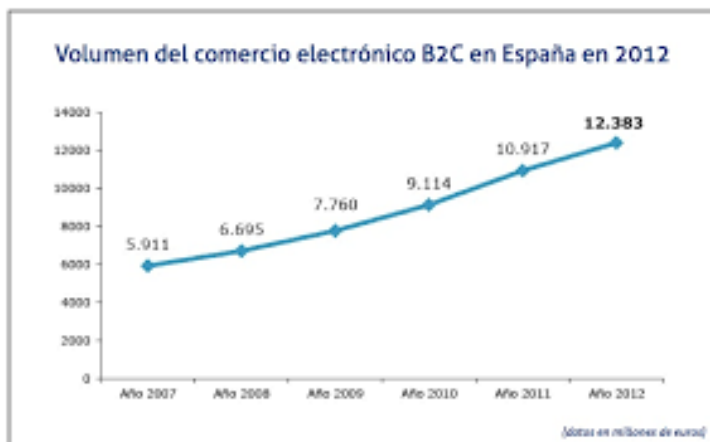
En el año 2012, respecto al volumen del comercio electrónico, se puede apreciar un crecimiento del 13,4% del valor absoluto estimado respecto del 2010, tal y como se

---

<sup>17</sup> Véase Revista *Estudios Generales* Volumen 32 Número 140 Julio de 2016.



puede comprobar en el siguiente gráfico proporcionado por el informe anual de la “Sociedad en Red”<sup>18</sup>.



En este gráfico aparecen los años en los que España estuvo afectada por la profunda crisis económica comenzada en 2008, por lo que en unos primeros tiempos debido a este hecho y al escaso desarrollo de este tipo de comercio se apreció un bajo volumen de negocio que va remontando cada año, hasta dar un salto importante en el año 2012.

Las principales causas que justifican este aumento del comercio por vía electrónica son la comodidad que supone adquirir un determinado producto o servicio sin tener que desplazarte al centro donde lo vende u ofertan, la posibilidad que da internet para encontrar artículos a un mejor precio debido a que tienes todo el mercado a tu disposición y la principal ventaja es el ahorro de tiempo físico.

En el año 2015 el comercio electrónico continúa con su expansión a pasos de gigante y su facturación alcanza los 20.745 millones de Euros, lo que supone un 27,5% más que el año anterior, correspondiente al 2014<sup>19</sup>.

Las principales razones de esta subida se encuentran en el aumento del gasto que realiza cada comprador, que se establece en 1016 Euros, a lo que se suma el aumento del porcentaje de internautas que realizan compras online, ascendiendo a 31,7 millones de personas, que supone el 80% de la población española<sup>20</sup>.

<sup>18</sup> Estudio realizado por el Observatorio Nacional de las Telecomunicaciones y la Sociedad de la Información de la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información.

<sup>19</sup> Según el Estudio sobre Comercio Electrónico B2C 2015 realizado por el Observatorio Nacional de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información.

<sup>20</sup> Tal y como establece Pedro Pablo Merino en la revista electrónica ecommercenews.

Por último, en el 2018 la facturación anual del comercio electrónico alcanzó los 40.000 MM Euros y tan sólo en el segundo trimestre del año, se alcanzaron casi los 10.000 MM de Euros, lo que supone un record absoluto en facturación trimestral, con un incremento del 27,2%.

A continuación se muestra la gráfica global por trimestres de los últimos años donde se muestra claramente la evolución y expansión que ha tenido el comercio electrónico en España.

EVOLUCIÓN TRIMESTRAL DEL VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y VARIACIÓN INTERANUAL (millones de euros y porcentaje)



Fuente: CNMC

Para concluir con el análisis del comercio electrónico en España, es preciso establecer la influencia que han tenido las distintas actividades económicas en el crecimiento de este tipo de comercio, destacando las actividades relacionadas con viajes y operadores turísticos así como transporte aéreo, que se posicionan como punteras, acumulando casi el 20% de la facturación anual del año 2018.

## 2.LA IMPOSICIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

La expansión del comercio electrónico ha dado lugar a la modificación de la manera en la que se llevan a cabo las operaciones de comercio, constituyéndose como base de estas operaciones las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información. En este

modelo de negocio las empresas interactúan en un mercado caracterizado por una mayor diversidad de bienes y servicios.

Tanto la modalidad de comercio tradicional como la modalidad de negocio electrónico son generadoras de empleo y riqueza, por lo que es sería conveniente por parte del Estado incentivar el desarrollo del comercio entre los hogares y las empresas. Más concretamente en el comercio electrónico, es necesario establecer cómo introducir este nuevo modelo de comercio en los actuales marcos jurídicos con el objetivo de no obstaculizar el desarrollo de este tipo de comercio.

Uno de los principales motivos por los que la fiscalidad del comercio electrónico tiene que ser objeto de un estudio específico debido a que se trata de un universo sin realidad física en el que los bienes y servicios no son lo más importante, si no aquellos que se pueden prestar de forma íntegra a través de internet<sup>21</sup>.

Por todo esto, el comercio electrónico directo será el que presente un mayor número de dificultades para ajustarse a los actuales sistemas tributarios en las distintas jurisdicciones. La principal característica de los bienes y servicios es que pueden ser producidos, distribuidos, consumidos o utilizados en cualquier parte del mundo sin que puedan ser controlados por ninguna autoridad gubernamental debido a que todo el procedimiento se realiza de forma total en la red.

Las distintas circunstancias mencionadas anteriormente la evasión fiscal y el fraude fiscal, debido a la poca adecuación a los actuales sistemas de tributación por parte del comercio electrónico, así como la disparidad de las normas existentes entre las distintas jurisdicciones permiten que aquellos contribuyentes que quieren maximizar su riqueza se beneficien de una planificación fiscal agresiva<sup>22</sup>.

Ante esta situación generada por el comercio electrónico, los Estados no han permanecido impasibles ante la realidad fiscal de una actividad que genera cada vez más riqueza y obtiene mayor importancia en nuestro día a día, por lo que se ha analizado las distintas opciones de tributación. Tal y como estableció Gariboldi se podían establecer cuatro alternativas: establecer el comercio electrónico de bienes y

---

<sup>21</sup> Véase Álamo Carrillo. R. “*La economía digital y el comercio electrónico. Su incidencia en el sistema tributario*” Dykinson S.L. Página 69

<sup>22</sup> De Ledesma. A. (2000) “Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad” *Revista de Estudios Financieros*, Madrid p 126

servicios como libre de imposición, responsabilizar al productor de la declaración de la transacción, responsabilizar a las instituciones que intermedien en el pago de la recaudación y pago de impuestos o aplicar este tipo de comercio a los impuestos actuales<sup>23</sup>.

Las cuatro opciones anteriores las podemos resumir en dos opciones que se establecen como completamente opuestas. Por un lado, la opción de no someter a gravamen las operaciones comerciales electrónicas, cuyo único argumento se basa en que los beneficios que generan para la economía se antepone ante cualquier tipo de recaudación que pueda obtener al Estado a través de impuestos. Por otro lado, considerar que el comercio electrónico debe estar sometido a gravamen debido a que se trata de una actividad comercial más y no debe tener ningún tipo de ventaja ni discriminación respecto del comercio tradicional, por lo que ser tributado de la misma manera, pero es adecuado establecer que al hacer tributar las actividades referentes al comercio electrónico nos encontramos con distintas alternativas, y cada una de ellas debe ser estudiada de manera profunda para poder averiguar sus ventajas e inconvenientes.

A continuación se analiza la incidencia tanto de los impuestos directos como de los indirectos en el tráfico del comercio electrónico. En primer lugar este trabajo se centra en los impuestos directos.

## **2.1 Imposición directa en el comercio electrónico.**

En este punto se analizará la influencia que tienen tres impuestos específicos relacionado con la imposición directa en el comercio electrónico, que son el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, que aparece regulado a través de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre y el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto de la Renta de los No Residentes, que aparece regulado en Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo y Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de este impuesto, y por último, el Impuesto de Sociedades, regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre y el Real Decreto 634/2015, por el que se aprueba el Reglamento de este Impuesto. En relación a los citados impuestos sobre ingresos

---

<sup>23</sup> Gariboldi.G(1999) “*Comercio electrónico: Conceptos y reflexiones*” Bid Intal pp23-25

monetarios, vamos a analizar cuatro cuestiones con su incidencia en el comercio electrónico. En primer lugar es necesario establecer el concepto de residencia fiscal, una de las bases de este tipo de imposición, que se suele vincular a la presencia física pero que ha cambiado con el desarrollo de las nuevas tecnologías y el impacto del comercio electrónico. Para continuar aparece el concepto de establecimiento permanente y de qué manera afecta a la aparición de este tipo de comercio. Los dos últimos conceptos se relacionan con la calificación de las rentas obtenidas y los precios en los que se basan las transacciones del comercio electrónico.

### **2.1.1 Residencia fiscal en el comercio electrónico**

Los ordenamientos positivos suelen reconocer dos posibles modalidades de relacionar la riqueza con el poder tributario que posee el Estado: en primer lugar, la llamada sujeción personal (territorio de residencia efectiva) que relacionan al titular que posee esa determinada riqueza con el Estado en cuestión, y por otro lado se encuentra la territorial, que es el lugar del cual surge esa renta y que conecta ese beneficio con el Estado.

Es necesario, por lo tanto, establecer una definición de residencia fiscal para poder enfocar el tema al comercio electrónico. La residencia fiscal es el elemento de vinculación existente entre el contribuyente y el Estado, es aquella donde cualquier persona que se halla sometida a imposición en el mismo bien por su domicilio, bien por su residencia o sede de dirección. Según el artículo 31 de la Constitución Española, todos los ciudadanos deben contribuir a sostener las cargas públicas, por lo tanto es el criterio de territorialidad. Este tipo de criterio impera tanto en ámbito penal como en ámbito tributario.

El conflicto que surge dentro de esta particularidad de la imposición directa es el conflicto que se puede producir en el sentido de la doble imposición internacional debido a la coincidencia del criterio de sujeción personal anteriormente citado y el criterio de sujeción territorial, que puede provocar la sujeción de un mismo sujeto contribuyente al poder tributario de varios estados.

En este último caso, es necesario establecer que el contribuyente será residente del Estado en el que se encuentre su dirección real, siendo ésta el lugar donde se dirija de

manera efectiva, lo que pueda hacer que sea distinta de donde se ponga su domicilio fiscal<sup>24</sup>.

Surgen dos teorías con el objetivo de determinar qué Estado está involucrado en las acciones tributarias de una actividad determinada. Ambas teorías tienen la finalidad de evitar el problema introducido anteriormente, ese es el problema de la doble imposición. La primera teoría es la llamada Teoría de la Fuente y la segunda es la teoría de la residencia habitual. La teoría de la Fuente establece que el criterio de atribución de la actividad tributaria a un Estado depende de la fuente de la renta. En otras palabras viene a decir que será competencia del Estado donde nazca la renta, y por lo tanto, tendrá el poder de tributarla. Por otro lado, la teoría de la residencia habitual defiende que será el lugar donde resida el destinatario del bien el que determina qué Estado será el encargado de tener la potestad tributaria.

Es necesario establecer un consenso, como el que se llevó a cabo en la sede de las organizaciones internacionales, establece el principio general del imperio del criterio personal de sujeción y por lo tanto el del Estado de residencia sobre el Estado de Fuente. En el caso del comercio electrónico, el principal problema surge cuando las partes que intervienen en un acto determinado relacionado con este tipo de comercio pertenecen a Estados distintos. Los CDI firmados por España establecen el criterio de la dirección efectiva cuando la norma de cada estado considere residente de ambos estados a las personas jurídicas.

Por otro lado tampoco es recomendable dejarse guiar por la residencia de la página web a través de la cual se realiza la operación relacionada con el comercio electrónico, ya que ésta se puede manipular de forma sencilla para establecer la potestad tributaria del país que tenga un CDI que limite la potestad tributaria<sup>25</sup>.

### **2.1.2 Establecimiento permanente.**

La aplicación del establecimiento permanente relacionado con la imposición directa presenta un problema en lo que al ámbito del comercio electrónico se refiere. Hay que

---

<sup>24</sup> Véase Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos de Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

<sup>25</sup> Rafael Oliver Cuello (2009) Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la UOC IDP Número 9 Página 7

tener en cuenta que si una transacción que se realiza a través de la red se hace desde un establecimiento permanente, es necesario establecer las rentas que generas para que sean tributadas en el Estado al que correspondan. Una de las principales cuestiones que surgen con este elemento de la imposición directa es si una página web, en la que se realizan pedidos y transacciones con productos online, realizar envíos de tales productos y asimilar los pagos, puede considerarse como establecimiento permanente o no. En el sentido práctico, una página web tiene las mismas particularidades que un establecimiento permanente cotidiano, pero resulta difícil de establecer de si eso es suficiente para calificarla de establecimiento permanente sin existir una presencia física, es decir, un lugar donde resida el negocio<sup>26</sup>.

El Estado de la fuente de la renta en teoría, puede someter a imposición de la renta basándose en que la página web puede ser el lugar donde resida el negocio y desde el que se desarrolle o dar a la página web una condición de elemento dependiente, cuya actividad se basa en realizar encargos a clientes y por lo tanto, se basa en cerrar contratos por cuenta de su comitente.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico establece que un sitio web no puede ser considerado como establecimiento permanente pero un servidor sí que puede tener esa calificación. Sin embargo esto puede generar problemas a nivel tributario debido a que si un servidor puede considerarse establecimiento permanente, basta con trasladar dicho servidor a un paraíso fiscal y ya escaparía de la tributación del país donde se realiza el negocio<sup>27</sup>.

En el informe de la OCDE<sup>28</sup> que tenía como objetivo clarificar la aplicación de la definición de establecimiento permanente en relación al comercio electrónico titulado como “Cambios en los Comentarios al artículo 5 del Modelo del Convenio para evitar la doble imposición” de 22 de Diciembre de 2000, se añaden los párrafos 42.1 y 42.10 de comentarios del artículo 5 MCDI. Según estos comentarios, debe distinguirse entre el equipo informático establecido en un lugar determinado y los datos y software almacenados en dicho dispositivo. Por lo tanto, tal y como se ha explicado anteriormente, de acuerdo con esta interpretación, un sitio web no puede ser

---

<sup>26</sup> Véase Convenio de Doble Imposición de la OCDE. Artículo 7. <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>

<sup>27</sup> Agustín Madrid Parra (2010) Derecho del sistema financiero y tecnología. Páginas 639-640

<sup>28</sup> Véase en el informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico “Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios” pp 33-54

considerado como establecimiento permanente, sin embargo, un equipo informático, como puede ser un servidor, sí puede ser considerado como establecimiento permanente en el país del comprador, siempre que sea propietario la empresa vendedora.

Sin embargo, los comentarios establecidos en el artículo 5 MCDI<sup>29</sup> dejan claro que hay que tener en cuenta cada operación de manera específica, por ejemplo, no se considera establecimiento permanente cuando la acción realizada a través del servidor es auxiliar o preparatoria.

### **2.1.3 Calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones realizadas**

Para explicar este punto es necesario determinar dos tipos de ideas que influyen en la calificación de las rentas obtenidas que varían según la actividad realizada a través de internet, por un lado nos encontramos el canon, que se establece por la realización de una operación que lleva consigo una entrega de bienes y que tiene como consecuencia la tributación en el Estado que es fuente de la operación y por supuesto, la ganancia que se le proporciona a la empresa, que le permite al Estado donde resida la empresa establecer su tributación a esa actividad, excepto en los casos en los que se declare establecimiento permanente.

Por lo tanto, la calificación de la renta obtenida entre el canon y el beneficio empresarial depende de donde se encuentre el destinatario del bien que participa dentro de la operación de comercio electrónico, por lo que es necesario que respete los principios de neutralidad fiscal, en este caso, se debe respetar el uniforme tratamiento fiscal de las operaciones que tengan como una distinción la realización a través de internet o por la vía de comercio tradicional.

El problema surge en establecer si un modo de transmisión diferente lleva a distinciones de carácter sustancial, por lo que la calificación se complica, ya que la diferencia no surge solo entre comercio tradicional o electrónico, sino que lo realmente dificultoso es la distinción entre comercio electrónico y comercio tradicional.

---

<sup>29</sup> Vid Convenio Internacional para evitar la doble imposición en materia de Impuesto sobre la Renta. (BOE 3 de Marzo de 1967)



La OCDE, en un documento presentado en la Conferencia de Ottawa<sup>30</sup>, realiza una distinción entre las rentas percibidas a través de operaciones digitales según provengan de cesión de derechos de propiedad o rentas por bienes y servicios. En el caso específico de la prestación de bienes y servicios se somete a imposición si se realiza a través de establecimiento permanente, pero los cánones los pagos realizados por operaciones digitales hechos por un residente a un no residente conllevan la imposición del país fuente y se le impone una retención pactada para el pago.

Por otro lado se plantea otra complicación derivada de la desmaterialización de las cuotas inmateriales de los productos materiales, debido a la cesión del bien físico a un precio mínimo, del que se ha separado el software para su funcionamiento, por lo que se producen dos operaciones diferentes y resulta difícil establecer su valor real<sup>31</sup>.

#### **2.1.4 Los precios de transferencias en las transacciones del comercio electrónico.**

Para establecer un concepto de precios de transferencia podemos decir que son las tasaciones que se realizan en el ámbito fiscal que están relacionadas con las personas que se unen a través de una operación de comercio electrónico. Estas tasaciones son las que se realizan a la hora de entregar los bienes, tanto los de carácter tangible como los intangibles o los precios que se establecen a la hora de la contratación del servicio.

El problema que surge respecto de este tema ocurre cuando dos empresas relacionadas con la misma base multinacional realizan un pacto de un precio diferente respecto del que hubieran establecido si fuesen independientes, es decir, si no estuvieran unidas por una empresa multinacional. Este problema por supuesto desemboca en una evasión fiscal, y el más perjudicado es el Estado puesto que dejar de generar beneficios provenientes de los Impuestos.

Se debe dar solución a este conflicto de la fijación de precios en el ámbito telemático debido a que los acuerdos de adquisición se contraponen al principio de “arm slength” que se basa en la igualdad a la hora de establecer los precios de las operaciones del

---

<sup>30</sup> Véase Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf>

<sup>31</sup> Lara de Pérez, A. (2002) “Un apunte sobre la fiscalidad del comercio electrónico” revista *Crónica Tributaria*, Madrid, Instituto de estudios fiscales p 33.

comercio electrónico, para que la tasación se haga como si fueran sujetos independientes <sup>32</sup>.

## **2.2 Imposición Indirecta en el comercio electrónico: especial referencia al IVA.**

A continuación se trata la relación de la tributación indirecta con el comercio electrónico, sin embargo el principal problema que se plantea en este punto está relacionado con el Impuesto del Valor Añadido. El IVA consiste en un tributo sobre el consumo de bienes y servicios, postulándose como un valor agregado a las operaciones que forman parte del proceso productivo. La finalidad que tiene este tributo es afianzar que sin tener en cuenta el número de operaciones que se realizan, los consumidores soporten la misma actividad tributaria, es decir, que la obligación tributaria no va a cambiar para el consumidor que realiza más operaciones. En primer lugar hay que mencionar que la legislación relacionada con este impuesto ha vivido una constante evolución que se mantiene hasta el día de hoy, por lo que es preciso analizar cómo se ha ido configurando esta evolución a lo largo de los años<sup>33</sup>.

### **2.2.1 Lugar de realización del hecho imponible: Evolución Normativa.**

En la actualidad la Ley que regula este impuesto es la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin embargo para establecer la evolución normativa partimos de la Directiva 77/388/CE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, que trataba el asunto del lugar en que se realiza el hecho imponible, debido a que se presentaban serias dificultades para gravar los servicios prestados a través del comercio electrónico en la UE. El problema era de discriminación, puesto que los servicios de comercio electrónico que se realizaban desde un territorio de la UE quedaban sujetos al IVA, sin embargo, no quedaban sujetos los suministrados por operados que actuaban desde países no pertenecientes al espacio de la Unión Europea, por lo que era necesario actualizar la normativa. Para solucionar este problema, se aprobó la Directiva 2000/28/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica la Directiva anteriormente mencionada. Esta nueva directiva que los servicios realizados desde países fuera de la UE con destinatarios dentro de la Unión Europea se debía sujetar al

---

<sup>32</sup> Rafael Oliver Cuello (2009) Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política de la UOC IDP Número 9 Página 8.

<sup>33</sup> Muñoz Martínez, G(2000) *Criterios de imposición al comercio electrónico a través de internet*. Revista de Orientación Tributaria. Legis p.12

lugar de residencia del destinatario, de esta manera, el artículo 1 de esta Directiva establecía nuevos criterios de localización, de esta manera si la operación se realiza entre empresarios pertenecientes a territorio de la UE, la operación quedará sujeta al IVA del Estado miembro de destino pero si el destinatario era un consumidor establecido en la UE, la operación quedaba sujeta en el estado de origen. Por otra parte, si el prestador del servicio tenía su territorio fuera de la UE y el consumidor pertenecía a la UE, la operación quedaba sujeta al IVA del país de destino<sup>34</sup>.

En España, para poder regular lo que establecía esta Directiva Europea, había que hacer un cambio en nuestro ordenamiento interno, realizado a través de la Ley 53/2002 de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social cuyas principales modificaciones hacían referencia a las nuevas reglas para determinar el lugar de prestación de servicios, a través de una nueva redacción del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido(en adelante LIVA y añadiendo un nuevo capítulo para regular los servicios prestados por vía electrónica.

A continuación, es necesario hacer referencia a la Ley 2/2010, de 1 de Marzo, que tenía como objetivo introducir en nuestro ordenamiento jurídico el llamado “paquete IVA”<sup>35</sup>, que estaba formado por tres Directivas: La Directiva 2006/112/CE, relacionada con el lugar de prestación de servicios, la Directiva 2008/9/CE de 12 de febrero de 2008 relacionada con el tema de la devolución del IVA, y la directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, que tenía el objetivo de combatir el fraude fiscal en operaciones intracomunitarias. El nuevo sistema introducido por esta Ley, establece una serie de reglas generales relacionadas con el artículo 69 LIVA y reglas especiales relacionadas con el artículo 70 LIVA. El artículo 69.1 LIVA establece que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto en los siguientes casos: 1º «Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente 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, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del

---

<sup>34</sup> Martos García,JJ (2006) *Imposición Indirecta del comercio electrónico*. Tirant lo Blanch, Valencia p 288-289.

<sup>35</sup> Verdún Fraile (2010) *Incorporación al derecho interno del Paquete IVA; su contenido esencial*. Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad, núm 1/2010 pag 45

lugar desde el que los preste». 2º «Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto»<sup>36</sup>.

El artículo 70 LIVA establece que se entenderán prestados por el Territorio de Aplicación del IVA (en adelante TAI) determinados servicios como los prestados por vía electrónica desde establecimiento permanente que se encuentre fuera de la Comunidad cuyo destinatario se encuentra en el territorio de la aplicación del Impuesto. Este artículo 70 de igual forma introduce una serie de reglas especiales relacionadas con el territorio de aplicación del impuesto en servicios que incluyan bienes inmuebles como utilización de vías de peaje, alquiler de cajas de seguridad, de igual forma en relación a transporte etc.

Todo esto se ha explicado en referencia a la evolución que se ha producido en torno a la regulación del IVA, sin embargo, a continuación se va a tratar la normativa vigente, basada en cuatro modalidades: operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias, régimen de ventas a distancia, importaciones o exportaciones. En el primero de los casos, las operaciones con bienes a través del comercio electrónico de manera interna no supone grandes problemas, debido a que supone la aplicación del régimen tributario interior y se sujeta al tipo impositivo correspondiente establecido en la legislación española, tal y como dice el artículo 68.1 LIVA, lo mismo ocurre con la adquisición de bienes intracomunitaria, en este caso, el adquirente aplica el tipo impositivo español (art.71 LIVA)<sup>37</sup>.

Sin embargo, el criterio para la localización territorial de las ventas a distancia cambia según el volumen de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en año natural, si exceden 35.000 , las entregas se localizan en el país de destino y sujetas al IVA español, pero si son inferiores a esa cantidad, se localizan en el Estado miembro de origen, salvo que se ejercite la opción de localizar la operación en el país de destino del comprador (art 68.3 LIVA).

---

<sup>36</sup> Núñez Grañón (2009) *El lugar de realización de las prestaciones de servicios*. Instituto de Estudios Fiscales , DOC núm 25/2009 p.6 y ss

<sup>37</sup> Delgado García (2015) “La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica” Revista D’Internet, Dret i Política. Junio 2015 Barcelona pag 8

Pasando al asunto de la prestación de servicios, hay que determinar qué se considera prestación de servicios, y es el artículo 11.2.16º LIVA el que establece se trata de «suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte». En particular, se considerará prestación de servicios «el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario». Estos suministros de productos que deben ser considerados como prestaciones de servicios, se localizarán siguiendo las siguientes reglas de localización establecidas en el artículo 69 LIVA<sup>38</sup>.

Haciendo referencia a las operaciones electrónicas en las que la transmisión del producto se realiza por vía telemática, que son las operaciones online, se ha producido un importante cambio en la Ley 53/2002 de 30 de diciembre, que dio nueva redacción al art. 70 LIVA. En estos casos, la LIVA considera todas estas operaciones como prestaciones de servicios y como lugar de realización del hecho imponible en el Territorio de Aplicación del IVA para los servicios de fuera de la UE y prestados a particulares del TAI queden sujetos al IVA, sin embargo los prestados desde el TAI a países fuera de la UE no quedan sujetos al IVA. Sin embargo, el artículo 69.3.4º establece una diferencia entre contratar a través de vía electrónica y prestar el servicio por la red, ya que el hecho de que ambas partes se comuniquen por vía telemática no hace incluir a la operación dentro del comercio electrónico. En relación con los servicios prestados a través del comercio electrónico, resulta imprescindible para el prestador del servicio no residente de la UE saber si es sujeto pasivo del IVA o es un particular<sup>39</sup>.

Si es sujeto pasivo del IVA, establecido en otro Estado miembro de la UE y reside en TAI, la operación se localiza en sede de residencia del destinatario (art. 44 Directiva 2006/112), en este caso el prestado no debe repercutir el impuesto sino que el destinatario el que debe hacerlo (art.84.1.2ºLIVA), sin embargo si el destinatario es

---

<sup>38</sup> Cubiles Sánchez-Pobre (2013) *El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, Regulación vigente y modificaciones previstas en la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero*. Revista Quincena Fiscal num 7, 2013 p. 30.

<sup>39</sup> Rodríguez Márquez, J (2003). *La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 267 P 84

particular residente en el TAI o estado de la UE, la operación se hace en residencia del prestador. Por otro lado si el destinatario es particular residente en el TAI y el prestado no residente en la UE, la operación se hace en dicho territorio y el prestador deber repercutirle el IVA español, como dice el art.70.1.4º LIVA). Y por último si el destinatario no reside en la Unión Europea y el prestador es un residente del territorio de ámbito del impuesto del IVA la operación no se sujeta por el IVA (artículo 69.2. m y 69.1. 1º LIVA).

Hasta aquí he analizado la perspectiva vigente hasta el 1 de Enero de 2015, a partir de esta fecha se aplica un nuevo régimen que se desdobra en dos, regulado en la Directiva 2008/8 del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios. Esta reforma se hace porque se reconoce la progresiva globalización y la innovación tecnológica que han influido a aumentar el volumen del comercio de servicios a distancia<sup>40</sup>.

Este nuevo régimen especial se desdobra en dos: régimen de los sujetos no establecidos en la Unión (régimen exterior de la Unión) y régimen de los sujetos establecidos en el territorio de la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo (régimen de la Unión).

La principal modificación que introduce esta reforma de 2015 se trata de que cuando los servicios electrónicos se realicen a una persona que no cuente con la condición de empresario o profesional, el impuesto se grava en el lugar donde tenga el establecimiento el destinatario de esos servicios, independientemente de donde tenga su lugar establecido el que realiza la prestación del servicio<sup>41</sup>.

Por otro lado, la Ley 28/2014 establece cambios en el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, que se amplía a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o televisión, y permite a los obligados a simplificar sus operaciones en este sentido permitiéndolos liquidar el IVA por tales servicios a través de un portal web en el estado miembro en el que se encuentren establecidos, lo que les evita tener que

---

<sup>40</sup> Revista Nueva Fiscalidad Número 3 Julio 2017 p.30

<sup>41</sup> Sandino Egea (2014) “Comercio electrónico: nueva normativa europea del IVA para 2015” Revista Quincena Fiscal núm 14, 2014 pag 157 y ss

registrarse en cada estado miembro donde realicen una operación de tales características<sup>42</sup>.

### **2.2.2 El régimen especial del comercio electrónico en el IVA.**

Se trata, del régimen aplicable a los servicios prestados por empresas no residentes en la Unión Europea a particulares residentes en la UE. Se configura como un régimen especial de carácter voluntario regulado en el capítulo VIII del título IX de la Ley del Impuesto y la Orden del Ministerio de Hacienda 665/2004 de 9 de marzo que regula determinados aspectos de la gestión recaudatoria.

El sujeto pasivo no establecido debe declarar el inicio de su actividad, cese o modificación debido a que deje de reunir las condiciones para acogerse a este régimen. por otra parte con carácter trimestral el operador intracomunitario debe presentar una declaración con el importe de los servicios prestados en los que se haya devengado del IVA en la UE aunque no se hayan prestado servicios por vía electrónica de igual manera debe ingresar el IVA repercutido por estos servicios. Por último debe expedir y entregar factura por las operaciones acogidas a este régimen especial.

Resulta necesario establecer las causas de exclusión por la que un sujeto se ve privado de pertenecer a este régimen especial, aparecen en el apartado 3 del artículo 163 LIVA y son las siguientes: la pérdida de su objeto por el cese de la operación, la pérdida de su objeto motivada por hechos que deduzcan la finalización de la operación es de este régimen, el incumplimiento sobrevenido de cualquiera de los requisitos para acogerse a este régimen y el incumplimiento reiterado de las obligaciones establecidas en este régimen. Una vez que se ha conocido la aparición de alguna de estas causas la Agencia Estatal de Administración Tributaria iniciará de oficio el procedimiento con la finalidad de excluir al prestador de servicios de dicho régimen especial que ha de ser comunicado por vía telemática al operador intracomunitario para que este formule alegaciones en un plazo de 15 días.

Por otra parte este régimen especial establece un derecho a la devolución de las cuotas que haya soportado el operador extracomunitario en el desarrollo de su actividad que debe presentarse en los Estados miembros de consumo donde se hayan soportado las

---

<sup>42</sup> Cubiles Sánchez-Pobre (2013) *El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, Regulación vigente y modificaciones previstas en la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero.* Revista Quincena Fiscal num 7, 2013 p. 43-46.

cuotas. Las condiciones para obtener la devolución del impuesto aparecen en el artículo 163 quáter de la LIVA y se basa en las cuotas satisfechas en la adquisición o importación de bienes y servicios en el territorio de aplicación del IVA español. Sin embargo, la ley 2/2010, de 1 de marzo ha modificado la devolución del impuesto a empresario no establecidos en el TAI a través de la introducción en el ordenamiento jurídico español de la Directiva 2008/9/CE, que provoca unos cambios en los artículos 117 y 119 LIVA. Ese sistema de devolución regulado en el artículo 119 LIVA se basa en un nuevo sistema de ventanilla única en el cual los solicitantes presentan documento alegando la devolución del impuesto soportado en un Estado miembro distinto de aquel en el que estén establecidos por vía electrónica<sup>43</sup>.

### **2.2.3 Tipos impositivos del IVA en los servicios de comercio electrónico.**

La directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, calificaba las operaciones de comercio electrónico realizadas en línea como prestaciones de servicios y no como entrega de bienes. De esta directiva se presume un tratamiento diferente a efectos del IVA, esto no tiene sentido puesto que el producto que se adquiere será el mismo con independencia del soporte empleado. La Comisión Europea sostiene que no puede compararse la información suministrada en línea con la de los soportes físicos<sup>44</sup>

La Ley del IVA hace una referencia general a la entrega de bienes relacionándola con la entrega física, en soporte físico, aparece en su artículo 68.1, en este sentido la entrega de bienes sería la “la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes”. También hay que tener en cuenta que en esta Ley no había cabida al concepto de prestación de servicios, por lo que sólo se permite diferenciar a ésta de la entrega de bienes dependiendo de si existe o no soporte físico. Sin embargo, esta fórmula no podía ser aplicada para diferenciar ambo conceptos desde la llegada del comercio electrónico y la desmaterialización de los productos anteriormente nombrados.

Este problema se ve muy bien a través de un ejemplo práctico como puede ser la compra de un libro, sería un caso de entrega de bienes si o adquirimos en un

---

<sup>43</sup> Véase Directiva 2008/9/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro estado miembro.

<sup>44</sup> Delgado García A.M ; Oliver Cuello, R (2010) Fiscalidad en Internet: Principios de Derecho de la Sociedad de la Información. Pamplona Aranzadi



establecimiento convencional como puede ser una librería, sin embargo si el pedido se realiza por medio electrónicos, será una venta a distancia, también calificada como operación offline. Por otro lado, si la compra la realizamos por medio electrónico, y se nos entrega en formato digital, es decir nos descargamos el libro, se trataría de una prestación de servicio solo por el hecho de no contar con el aspecto físico el libro.

Las consecuencias fiscales que este problema provocaba es que en el caso de calificar la operación como una operación de carácter offline se aplicaba un tipo superreducido con una cuota de 4% mientras que si se tratase de una operación online se trataba de un 16%. Este problema afecta a uno de los principios del impuesto, como es el principio de neutralidad, a través del cual el tratamiento fiscal debería de ser el mismo, independientemente de los medios utilizados para la realización de la operación comercial<sup>45</sup>.

#### **2.2.4 La tributación de los pagos electrónicos en relación a otros impuestos indirectos.**

En primer lugar se va a hacer referencia al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados. En relación a este tema surge una problemática bastante importante puesto que las características del comercio electrónico chocan en muchas ocasiones con el impuesto de Actos Jurídicos Documentados, que se postula como un impuesto viejo ya que no graba la auténtica manifestación de capacidad económica y provoca distorsiones en el tráfico jurídico y comercial. El Impuesto de Actos Jurídicos Documentados es la tercera de las modalidades del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y viene regulado en los artículos que van desde el 27 al 44 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El artículo 33.1 de la ley del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados se ocupa de la tributación de los documentos mercantiles y establece que “están sujetas las letras de cambio los documentos que realizan función de giro o suplan aquellas”, por lo tanto se puede ver que el hecho imponible del IAJD se

---

<sup>45</sup> Revista de Derecho Fiscal Número 2 Marzo 2011 p. 29-30.

basa en la expedición de documentos mercantiles que incorporan derechos cuya titularidad ostenten los poseedores de tal documento. En lo que a este punto se refiere, surge el problema de qué es el documento, pues el artículo 76.3 in fine del Reglamento del Impuesto reconoce la validez jurídica de los documentos electrónicos ya que incluye los informáticos.

En relación a los impuestos aduaneros, la base de estos impuestos choca con el comercio electrónico debido a que éste ha sido creado para eliminar las limitaciones temporales y geográficas del comercio. A pesar de eso resulta fácil aplicar el impuesto aduanero sobre bienes muebles tangibles, pero el problema surge en relación a los bienes desmaterializados, que tienen la necesidad de materializarse para ser tratados como bienes tangibles para así poder tratar este Impuesto del Valor Agregado sobre el valor de venta<sup>46</sup>.

Debemos tener en cuenta el principio de “operador independiente” que establece el sistema de valoración de precios de transferencia, supervisado por la Organización Mundial del Comercio, que se basa en un criterio principal, de valor de transacción de las mercancías y otros criterios secundarios, sin embargo como he establecido anteriormente, estos criterios tienen serios problemas con en relación a los bienes digitalizados.

Por otra parte los Impuestos Especiales vienen regulados en la Ley 28/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Para estos impuestos resulta importante el principio de territorialidad que determina la forma en la que los objetos quedan dispuestos por la norma tributaria, por lo que no resulta complicado aplicarlos en el ámbito electrónico debido a las normas exhaustivas de control para evitar el fraude fiscal cuando se contrata por vía telemática.

### **2.2.5 Análisis de las futuras reformas.**

Para continuar desde el 1 de Enero de 2018 se propone la sustitución del artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006. Añadiendo a dicho artículo nuevo apartados de 2 a 5 con el objetivo de establecer un umbral de 10000 € por debajo del que el lugar de la prestación de los servicios incluidos dentro del régimen especial intracomunitario para los servicios electrónicos será en Estado miembro del proveedor.

---

<sup>46</sup>Revista *Ius et Veritas: el comercio electrónico y la tributación aduanera*.P.175-177

Este nuevo apartado 2 ,luego de indicar en su apartado 1 que en lugar de la prestación de los servicios a una persona que no tenga condición de sujeto pasivo será aquel en el que dicha persona esté establecida, propone que ya no será aplicable cuando se reúnan las siguientes condiciones: el proveedor esté establecido, o a falta de establecimiento, tenga su domicilio permanente en un solo Estado miembro, los servicios se presten a destinatario situado en un Estado miembro distinto del nombrado en el apartado a) y el importe total excluido el IVA de dicho suministro no supere los 10000 €.

Sin embargo a partir del 1 de enero de 2021 se establece que el umbral de 10000 € citado anteriormente basado en exclusiva en los servicios electrónicos pasa a ser un umbral general tanto para servicios electrónicos como para venta de bienes a distancia de forma intracomunitaria.

En esta reforma se suprimen los apartados 2 a 5 del artículo 58 de la directiva 2006/112/CE, que se habían introducido en la reforma interior, con lo que habrían entrado en vigor 3 años y su contenido pasa a formar parte de un nuevo artículo en artículo 59 quáter, en que se recoge el umbral aplicable a los sujetos pasivos que realizan entregas de bienes contemplada en el artículo 33 y prestaciones de servicios del artículo 58, de esta manera no se aplicarán los umbrales cuando se cumplan las siguientes condiciones que anteriormente hemos citado.

### **3. Consumidores y comercio electrónico. Referencia a la protección de datos.**

La contundente y rápida evolución tecnológica que ha llevado al desarrollo del comercio electrónico y a su generalización dentro de la sociedad nos presenta numerosas ventajas, si bien es cierto que la carencia de la presencia física entre vendedor y consumidor genera cierta inseguridad, así como la imposibilidad de determinar de manera segura en que condiciones se encuentra el bien objeto del operación.

Para combatir estas desventajas que posee el comercio electrónico, los gobiernos se han trabajan para combatir estas inseguridades desde distintos ámbitos con el objetivo de cumplir con un nivel de seguridad y confianza para el comprador, muy necesario en unos tiempos en los que el comercio electrónico se hace cada vez más importante. Una

de las principales preocupaciones de los consumidores entorno a este tema se encuentra en la protección de los datos personales cuando realizamos una operación de comercio electrónico.

### **3.1 El derecho a la protección de datos como derecho fundamental.**

Antes de analizar de qué manera se ha producido el desarrollo normativo buscando una correcta solución de este problema, es necesario realizar un enfoque constitucional. La Constitución Española de 1978 ya establecía el término informática, siendo una de las primeras del mundo en recoger este término para establecer los límites a su uso y la protección de la intimidad de los ciudadanos, por lo que en nuestra constitución ya se podía prever el fuerte impacto que iba a tener el desarrollo tecnológico en los años venideros<sup>47</sup>.

Como señala Fernández Rodríguez que a través de la regulación de los derechos fundamentales podemos controlar la fuerte evolución que la sociedad impone, con el objetivo de proteger a los ciudadanos de los peligros del avance de la sociedad de la información<sup>48</sup>. Sin embargo, parte de la doctrina considera que en aquella época no se tenía visión de protección de datos ni de privacidad en general, algo perfectamente comprensible debido a que la sociedad no estaba tan desarrollada socialmente y por lo tanto, los ciudadanos no eran conscientes del peligro que podían sufrir los datos<sup>49</sup>.

El artículo 18 de la Constitución Española de 1978 es el que más se asemeja al tema de la protección de datos a través de dos vertientes: el secreto de las comunicaciones y la protección de datos. En la vertiente del secreto de las comunicaciones el Tribunal Constitucional se situó a través de la sentencia 132/2002 en la que decía que el desarrollo en el ámbito de la tecnología que se estaba llevando a cabo en la sociedad debía provocar un cambio de mentalidad y suponer un instrumento de desarrollo

---

<sup>47</sup> Sanz, L. (16 de febrero 2018). La Constitución del 78, pionera en hablar de “informática” para limitarla. La Vanguardia. Recuperado de <https://www.lavanguardia.com/vida/20181116/452968464538/la-constitucion-del-78-pionera-en-hablar-de-informatica-para-limitarla.html>

<sup>48</sup> Fernández Rodríguez, J.J. (2004), *Secreto e Intervención de las comunicaciones e internet*. Madrid: Thomson Civitas p 41

<sup>49</sup> Ordóñez Solís, D. (2011) *Privacidad y protección de los datos personales*. Editorial Bosch p22

cultural y científico. De la misma forma, el artículo 18.3 de la CE garantiza el secreto de las comunicaciones frente a terceros ajenos a la comunicación<sup>50</sup>.

En relación a la protección de datos, el Tribunal Constitucional estableció que la protección de datos debía considerarse como un derecho independiente ligado al derecho de la intimidad, en concreto en la STC 94/1988 de 24 de Mayo señala: “el art.18 faculta a los ciudadanos para oponerse a que determinados datos personales sean utilizados para fines distintos de aquel legítimo que justificó su obtención”. Se trata de un antecedente muy importante en materia de protección de datos, ya que esta sentencia es una de las bases de la regulación actual, en la que los usuarios deben prestar su consentimiento para que los prestadores de servicios puedan recabar sus datos, con la posibilidad de revocar ese consentimiento<sup>51</sup>.

### **3.2 Régimen Jurídico.**

El Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de Noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido para la Defensa de los Consumidores y Usuarios se encarga de regular la relación contractual debido a la desventaja que tiene el consumidor respecto del empresario. Esta protección el consumidor también aparece regulada en otras normas como en la Ley 3/1991, de 10 de enero de competencia desleal así como en otras normas más específicas como la Ley 7/1996 de Ordenación de Comercio Minorista.

Por otra parte, el artículo 4 del Reglamento de la UE 2016/679, del Parlamento Europeo y el Consejo, de 27 de abril de 2016 ha supuesto un avance inmenso en esta materia, creando un marco mucho más favorable para los afectados por estos casos, así como asienta las bases para un tratamiento responsable de estos datos, puesto que esta materia se basaba en un mero cumplimiento formalista y con este cambio se cambia hacia una visión más proactiva y más implicada en las propias actuaciones realizadas por las empresas. Para este problema está siendo fundamental el trabajo de la Agencia Española de Protección de Datos, en relación a publicación de guías y facilitando los medios para la protección de datos.

---

<sup>50</sup> Vid Tribunal Constitucional Sentencia número 132/2002, de 3 de junio publicada en el Boletín Oficial del Estado número 152, de 26 de junio de 2002.

<sup>51</sup> Vid Tribunal Constitucional Sentencia número 94/1988, de 24 de mayo publicada en el Boletín Oficial del Estado número 143, de 15 de junio de 1988.

En materia de comercio electrónico la Ley 34/2002 de 11 de julio de servicios de la sociedad de información y de comercio electrónico establece las obligaciones formales de los servicios de la sociedad de la información en relación a la información que deben utilizar en sus plataformas y profundiza en la categoría de consumidor digital, en su protección de datos y en las relaciones comerciales que se producen con ese consumidor digital a través de los medios electrónicos.

### **3.3 Obligaciones formales del empresario en relación con los consumidores digitales.**

La Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales se establece como la base del régimen jurídico de la protección de datos, promoviendo principios y obligaciones para los prestadores de servicios como los de exactitud de los datos digitales, limitación de los datos para el uso que sean destinados, transparencia etc<sup>52</sup>.

Los datos básicos se mantienen como un elemento fundamental dentro del ámbito de la empresa, y no solo vamos a tratar este tema desde la postura de los datos de los clientes, sino que la empresa maneja datos relacionados con sus trabajadores, proveedores o contactos, por lo tanto, del tratamiento y protección de estos datos para su conservación depende el buen funcionamiento operativo de la empresa.

Por lo tanto, las normas en materia de protección de datos tienen el objetivo de dotar a los empresarios de herramientas con el objetivo de otorgar seguridad y promover los que consumidores puedan mejorar su confianza en las empresas. La principal ventaja es que al tratarse de medios electrónicos con el profundo de desarrollo que se está viviendo será más fácil de implementar.

La principal característica existente en la relación entre el empresario electrónico y el consumidor de este tipo de comercio es el deber de información que tiene el empresario que se basa en una información veraz, eficaz y eficiente para el consumidor para que éste tenga poder de decidir sobre ciertos datos concretos. Pero esta información no se basa solo en la información del consumidor en la página web, sino que también va relacionada con la información que da el empresario sobre su identidad, el uso de dispositivos de almacenamiento o su Política de Protección de Datos.

---

<sup>52</sup> Vid Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales. Publicada en el Boletín Oficial del Estado núm 294, de 6 de diciembre de 2018.

En primer lugar se va a tratar el tema del aviso legal, es básico lo que establece la Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y Comercio Electrónico, que exige a los prestadores de servicios proporcionar información básica a los usuarios, con el objetivo de identificarse y comunicarse con el empresario digital<sup>53</sup>. En el Capítulo Segundo de esta Ley aparecen las obligaciones por parte de los prestadores de servicios en relación a la información: la información de contacto, que se basa en el Nombre o denominación social, Número de Identificación Fiscal, domicilio, dirección de correo electrónico, y datos registrales, la información de naturaleza administrativa, para el caso de que la actividad esté sujeta a algún tipo de autorización, en ese caso se da la información sobre esta autorización. Por otro lado se encuentra la información sobre los códigos de conducta a los que esté adherido el usuario así como los precios de los productos o servicios ofertados indicando si incluye los impuestos aplicables y gastos de envío, como establece el artículo 20 del TRLGDCU<sup>54</sup>.

En relación a esta información, debe hacerse visible en la página web del empresario, en un apartado destacado, permanente y directo. Esto es lo que se suele llamar “aviso legal”, aunque se puede dar con otro nombre, siempre que el contenido exigido esté disponible. Igualmente, a esta información se le añade la de “Términos de Uso” con la política de empresa en cuanto a los contenidos del portal, la propiedad intelectual e industrial, garantías, precios y tribunal en caso de conflicto. En muchos casos, esta información está relacionada con las condiciones generales de contratación con el objetivo de garantizar con el “e-commerce” que el consumidor contratante ha sido informado de su aplicabilidad y que ha podido acceder a las mismas, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 5 de la LCGC<sup>55</sup>.

Por lo tanto este Aviso Legal resulta muy importante para el consumidor debido a que puede conocer quién es el empresario que está detrás de esa página web o ese negocio electrónico y puede ponerse en contacto con él a través de los medios que ha puesto a disposición el empresario, así como permite al cliente reclamar al prestador de servicios tanto a través de estas plataformas como a través de los tribunales.

---

<sup>53</sup> España. Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y Comercio Electrónico. Boletín Oficial del Estado 12 de julio de 2002 num. 166

<sup>54</sup> Véase Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.

<sup>55</sup> Ley 7/1998, de 13 de abril, sobre condiciones generales de la contratación. Publicado en el Boletín Oficial del Estado 14/04/1998 núm.89

En segundo lugar, cabe destacar la política de aviso de uso de “cookies”. Los cookies, según el artículo 22 de la LSSICE se definen como “dispositivos de almacenamiento y recuperación de datos en equipos terminales de los destinatarios”. En un lenguaje menos técnico, son plataformas que poseen las páginas webs que tienen como objetivo recalar información sobre los hábitos de navegación<sup>56</sup>.

Las cookies permiten una navegación más rápida y personalizada ya que almacena las preferencias del navegador, sin embargo se entrometen en la privacidad de los datos de los consumidores para establecer un perfil de usuario que le permite visualizar una publicidad acorde a sus gustos y búsquedas. Existen muchos tipos de cookies, en función del gestor (propias o de terceros), del plazo (de sesión o persistentes) o de su finalidad (meramente técnicas, de personalización, de análisis etc.). Excepto las cookies meramente técnicas, el resto deben informar al usuario y pedirle su consentimiento a través del “sistema de información por capas” que funciona de la siguiente forma: en la primera capa se trata de proporcionar al usuario de información esencial de la web, con la advertencia del uso de cookies, la necesidad de otorgar dicho consentimiento y la forma en que se realiza la manifestación del consentimiento a través de la manifestación positiva del usuario. Esta primera capa suele aparecer en forma de desplegable en una esquina de la página principal del sitio web. La segunda capa tiene una información mucho más detallada, ya que incluye el nombre, la finalidad y el gestor de las cookies, también es necesario que aparezca una forma de poder desactivar esas cookies. Esta segunda capa suele aparecer en una página independiente a la que el usuario puede hacer de manera voluntaria.

### **3.4 Formulario de recogida de datos y Política de Privacidad.**

#### **3.4.1 El formulario de recogida de datos personales.**

Como formulario debemos entender a cualquier herramienta que permita al usuario facilitar sus datos personales. El artículo 12 del RGPD establece que el usuario debe

---

<sup>56</sup> España. Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico. Boletín Oficial del Estado de 12 de julio de 2002. Artículo 22.



recibir una información detallada y extensa antes de que sus datos sean recogidos a través de estos formularios<sup>57</sup>.

Los datos que recogen estos formularios son los siguientes: la identificación y los datos de contacto de los responsables del Tratamiento de Datos y del Delegado de Protección de Datos, la finalidad del tratamiento y su legitimación, la identificación de los destinatarios de esos datos, si el responsable tiene intención de transferir los datos, el plazo por el cual se conservan los datos y la posibilidad de ejercer el derecho de acceso, rectificación etc. Sin embargo a veces se produce el efecto producido al interesado debido a que el afectado no lee a información, por lo que es conveniente utilizar el sistema de capas anteriormente mencionado, también avalado por la Agencia Española de Protección de Datos<sup>58</sup>.

### **3.4.2 La Política de Privacidad de la web.**

Es el conjunto de decisiones que una empresa ha establecido en relación con los datos personales de sus clientes, trabajadores y proveedores, su seguridad, su destino y la forma de garantizar sus derechos a los afectados. Para comprender este amplio sistema, es necesario determinar que empieza con el “registro de actividades de tratamiento”, con el objetivo de guiar las operaciones del empresario que estén relacionadas con datos personales, y categorizarlas en función del riesgo que suponen estos datos. Por lo tanto, tal y como hemos tratado antes, la Política de Privacidad se identifica con la segunda capa informativa, por lo que se mantiene de forma permanente en la página web del responsable.

La Política de Privacidad debe tener la misma información que anunciamos en el apartado anterior, si bien al máximo nivel de detalle, para abarcar todos los puntos que afectan a los datos que maneja la empresa, ya que en ocasiones el consumidor tradicional solo consulta la página web pero la operación la realiza en físico. Pero el cumplimiento del RGPD no se basa solo en una buena base informática, sino que debe de ir acompañada de una buena conciencia empresarial sobre la protección, privacidad y confidencialidad de los datos. El RGPD ha establecido una serie de cambios

---

<sup>57</sup> Unión Europea. Reglamento(UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y Consejo Europeo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento General de Protección de Datos). Artículo 12.

<sup>58</sup> Díaz Alabart, S (2016) *Manual de Derecho de Consumo*. Editorial Reus. Madrid p.23

relacionados con la detección y comunicación de brechas de seguridad a la autoridad de control, el nombramiento de un Delegado de Protección de Datos<sup>59</sup>.

### **3.5 Los derechos sobre los datos personales.**

En los puntos anteriores hemos analizado las formas y medios que poseen las empresas para proteger los datos de los consumidores a través de las “cookies”, los formularios de recogidas de datos o sistemas de información por capas, sin embargo en este apartado trataremos los derechos que poseen los consumidores frente a los responsables de la protección de sus datos, los medios y los deberes de estos responsables.

La Ley Orgánica de Protección de Datos reconocía cuatro derechos básicos que eran los llamados “Derechos ARCO”, sin embargo el RGPD amplía el catálogo y modifica los derechos establecidos en la legislación anterior. Los derechos ARCO hacían referencia a los cuatro derechos principales relacionados con la protección de datos: acceso, rectificación, cancelación y oposición. El primero de estos derechos, el derecho de acceso se establece como el primer medio que tiene el consumidor sobre sus datos personales, con el objetivo de conocer qué datos posee el responsable y a qué fin están destinados esos datos, por lo que si el consumidor desea ejercer su derecho de acceso, el responsable de sus datos deberá facilitar esa información y entregarla por medio electrónico si la solicitud se realizó por este medio. La información dada por el responsable permitirá al consumidor determinar y comprobar si sus datos son acertados y están actualizados, en caso contrario, ejercerá el segundo de sus derechos, el de rectificación.

El tercer derecho, que anteriormente era reconocido como derecho de cancelación, fue modificado por el RGPD denominándose como “derecho de supresión”, que incorpora el “derecho al olvido”, reconocido jurisprudencialmente. Sin embargo su función no ha cambiado ya que mantiene la facultad al interesado de solicitar al responsable la eliminación de sus datos personales, siempre que concurra justa causa<sup>60</sup>.

---

<sup>59</sup> Véase Ley Orgánica 3/2011, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales. Boletín Oficial del Estado <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2011-16673>

<sup>60</sup> Unión Europea. Reglamento(UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y Consejo Europeo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento General de Protección de Datos). Artículo 17.

Finalmente, el derecho a la oposición permite al interesado manifestar su negativa a que el responsable trate sus datos con base a un interés legítimo, en este caso el consumidor deberá alegar los motivos personales para dicha oposición. De la nueva reforma establecida en el Reglamento General de Protección de Datos destaca el derecho a la portabilidad de los datos, que permite requerir al responsable de sus datos personales en un formato estructurado, de uso común y lectura mecánica<sup>61</sup>.

En todas estas situaciones, el responsable tiene la obligación de contar con medios ágiles, accesibles y gratuitos para el ejercicio de los derechos, debido a que el responsable debe atender a las peticiones en el plazo de un mes.

---

<sup>61</sup> Unión Europea. Reglamento(UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y Consejo Europeo de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento General de Protección de Datos). Artículo 20.

#### **4.CONCLUSIONES**

En el desarrollo de este trabajo ha quedado demostrado que el comercio electrónico se ha postulado como una forma de comercio muy habitual entre los ciudadanos, debido a las numerosas ventajas y usos aquí plasmados, los cuales han permitido el progresivo desarrollo del comercio electrónico. Resulta fundamental determinar que en el año 2018 se ha fijado un crecimiento de en torno a un 80% respecto de los años 2010-2012, debido al aumento de número de internautas en la red y al mayor gasto de cada uno de ellos.

En nuestro estudio se ha dado solución a la controversia jurídica de si era necesaria la creación de nuevos cánones o impuestos específicos a este tipo de comercio o simplemente había que adaptar los tributos ya existentes en nuestra economía a esta forma de comercio, analizando las características más controvertidas de nuestro impuestos en relación a la peculiaridades del comercio electrónico.

En relación a la imposición directa, hemos fijados las distintas teorías que permiten aclarar el Estado involucrado en las acciones tributarias, así como hemos estudiado si una página web puede determinarse como un establecimiento permanente. En relación a la calificación de las rentas resulta fundamental diferenciar el comercio electrónico del comercio tradicional con el objetivo de determinar si las rentas provienen de una cesión de derechos de propiedad o de bienes y servicios, ya que en el último caso se somete a imposición por el establecimiento permanente. En lo que a precios de transferencia se refiere, el problema radica en la distinción de precios que se establecen dentro de una misma multinacional, por lo que es necesario respetar el principio “arm slength”, que se basa en la igualdad de precios para que la imposición se realice como sujetos independientes.

Para continuar con la imposición indirecta, resultaba complicada la distinción que hacía el Impuesto sobre el Valor Añadido entre entrega de bienes y prestación de servicios. Para determinar la consideración de prestación de servicios, la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que se refiere al suministro de productos informáticos, considerando como prestación de servicios a las operaciones electrónicas en las que la transmisión del producto se realiza por vía telemática (operaciones online), por lo que el principal condicionante que determina el establecimiento como prestación de servicios es que la entrega se haga en formato digital. De gran importancia es la problemática del

lugar de realización del hecho imponible, que ha sido analizada de manera exhaustiva, para ello hemos estudiado las sucesivas directivas que trataban este asunto, hasta determinar que el principal condicionante para gravar este impuesto es el lugar donde tenga el establecimiento el destinatario de los servicios. De igual manera hemos establecido el régimen especial por el que los sujetos pasivos deben declarar al estado de identificación el inicio de su actividad, así como las causas de exclusión de este régimen, hasta llegar a la devolución de cuotas de adquisición o importación de bienes y servicios en el territorio de aplicación de IVA español.

Por último, una cuestión de gran importancia es la protección de datos, siendo una de las preocupaciones de los usuarios que impedían el total desarrollo de este comercio, por lo que hemos visto las distintas formas que poseen los prestadores de servicios para la buena protección y utilización de los datos y herramientas de las páginas webs que garantizaran la seguridad así como el trabajo de la Agencia Española de Protección de Datos, que se postula como el organismo base de toda esta protección. A continuación hemos los antecedentes de este derecho de Protección de Datos como derecho fundamental, que aparecía de manera ligera en la Constitución de 1978 y en sentencias del Tribunal Constitucional, para continuar determinando las obligaciones que poseen los prestadores de servicios en relación a los consumidores digitales, establecidas en la Ley 3/2018 relacionada con este aspecto.

### **Legislación**

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo que regula el Impuesto de la Renta de los No Residentes.

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto de Sociedades.

Real Decreto 634/2015, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades.

Modelo del Convenio para evitar la doble imposición” de 22 de Diciembre de 2000

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Directiva 77/388/CE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, que trataba el asunto del lugar en que se realiza el hecho imponible.

Ley 53/2002 de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Ley 2/2010, de 1 de Marzo, que tenía como objetivo introducir en nuestro ordenamiento jurídico el llamado “paquete IVA”.

Ley 53/2002 de 30 de diciembre, que dio nueva redacción al art. 70 LIVA.

Directiva 2008/8 del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios.

Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002.

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ley 28/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

El Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de Noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido para la Defensa de los Consumidores y Usuarios.

Ley 3/1991, de 10 de enero de competencia desleal así como en otras normas más específicas como la Ley 7/1996 de Ordenación de Comercio Minorista.

Ley 34/2002 de 11 de julio de servicios de la sociedad de información y de comercio electrónico.

La Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales.

## Bibliografía

Álamo Carrillo. R. (2016) “*La economía digital y el comercio electrónico. Su incidencia en el sistema tributario*” Dykinson S.L.

Alonso Conde, A.B (2004), *Comercio electrónico: antecedentes, fundamentos y estado actual*, Madrid Dykinson S.L

Balado Seoane (2005) *La nueva era del comercio: el comercio electrónico. Las TIC al servicio de la gestión empresarial*. Ideas propias Editorial, Madrid

Calvo Vérguez, J (2009): *Fiscalidad del comercio electrónico: imposición directa e indirecta*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid,

Carbajo Vasco, D. (2000) Fiscalidad del comercio electrónico, cuestiones generales. Revista *Partida Doble* Madrid nº114

Chaveli Donet, E; Picazo Sentí (2002) *El tratamiento de datos personales en el sector de los servicios de la sociedad de la información y el comercio electrónico*. Editorial Vlex.

Davara, (1997). *Manual de Derecho Informático*. Aranzadi Pamplona.

Estudio sobre Comercio Electrónico B2C 2012 (Edición 2013). Observatorio Nacional de las Telecomunicaciones y la Sociedad de la Información (ONTSI) de la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones, 2013.

García Novoa, C (2001): “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (II)”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 16.

González López, O.R. (2006): *Comercio Electrónico*. Editorial Amaya Multimedia, Fuenlabrada, Madrid.

Hortalá I Vallvé, J. Y Otros, (2000). *La fiscalidad del comercio electrónico*. Valencia: CISS, S.A.

Kaba, I (2008), *Elementos básicos del comercio electrónico*, Editorial Universitaria Madrid.

Oliver Cuello, R., (1999). *Tributación del comercio electrónico*. Valencia, Tirant lo Blanch, “Colección financiera”.

Otero Hidalgo, C. (1998): *El comercio electrónico. Fundamentos y situación en España*. Estudios Internacionales S.L., Madrid.

Rodríguez, I. (1998): El reto del comercio electrónico en la Word Wide Web. Evolución, alcance y consecuencias para la distribución comercial. Tesis doctoral. Universidad de Barcelona.

Téllez Valdés, J (2002) *Manual de Derecho Informático* Edición 1 McGraw-Hill/Interamericana de México.

### **Webgrafía**

Convenio de Doble Imposición de la OCDE. Artículo 7. <https://www.uria.com/documentos/publicaciones/3213/documento/art29.pdf>

Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa. <http://www.oecd.org/tax/administration/2673607.pdf>

Sanz.,L (16 de febrero 2018). La Constitución del 78, pionera en hablar de “informática” para limitarla. La Vanguardia. Recuperado de <https://www.lavanguardia.com/vida/20181116/452968464538/la-constitucion-del-78-pionera-en-hablar-de-informatica-para-limitarla.html>

### **Abreviaturas**

UE Unión Europea

IVA Impuesto sobre el Valor Añadido



WWW	World Wide Web
B2C	Business to consumer
SSL	Secure Sockets Layer
B2B	Business to Business
C2C	Customer to Customer
C2B	Customer to Business
CDI	Convenio Doble Imposición
OCDE	Organización Cooperación del Desarrollo Económico
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
TAI	Territorio de Aplicación Del IVA
IAJD	Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados
CE	Constitución Española
TRLGDCU	Texto Refundido Ley General para la Defensa de Consumidores y Usuarios
LGSC	Ley General Sociedades Cooperativas
LSSICE	Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y Comercio Electrónico

