



TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

**Fiscalidad del comercio electrónico, nuevos desafíos
para los gestores administrativos**

Autor

Alberto Melús Garrastachu

Directora

Profa. Dra. Raquel Lacambra Orgillés

Facultad de Derecho

2023-2024

ÍNDICE

Listado de abreviaturas	5
1. INTRODUCCIÓN	6
2. EL COMERCIO ELECTRÓNICO: APROXIMACIÓN CONCEPTUAL Y PRINCIPALES TIPOLOGÍAS.....	8
2. 1. EL COMERCIO ELECTRÓNICO: NOTAS CONCEPTUALES	8
2. 2. PRINCIPALES TIPOLOGÍAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO	14
2. 3. ESPECIAL REFERENCIA AL PAPEL DEL GESTOR ADMINISTRATIVO EN EL ÁMBITO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	16
3. EL IVA EN LAS OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO TRANSFRONTERIZO: IMPOSICIÓN INDIRECTA	18
3. 1. EL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO	18
3. 2. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y SU PAPEL EN LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	21
3. 3. CONSIDERACIONES DE LA INTERFAZ ELECTRÓNICA COMO PROVEEDOR Y OBLIGADO TRIBUTARIO	25
3. 4. TIPOLOGÍA DE REGÍMENES ESPECIALES	28
3. 5 RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN	30
4. CASO PRÁCTICO.....	31
5. CONCLUSIONES	35
BIBLIOGRAFÍA	39

RESUMEN

Actualmente, el comercio electrónico es esencial en la economía global, transformando la interacción entre negocios y consumidores y planteando desafíos y oportunidades fiscales, especialmente respecto al Impuesto del Valor Añadido. La Unión Europea ha implementado reformas para un marco fiscal equitativo y eficiente, adaptado al comercio electrónico transfronterizo. Este tipo de comercio permite transacciones virtuales de bienes y servicios, superando barreras geográficas y temporales, y ofrece características como disponibilidad constante, personalización y acceso global.

Sin embargo, su crecimiento ha generado complejidades en regulación y fiscalidad, lo que ha llevado a la Unión Europea a regular aspectos como la protección de datos y los derechos del consumidor mediante directivas y reglamentos específicos. El comercio electrónico se clasifica en off-line y on-line, siendo este último el más común. Incluye transacciones realizadas íntegramente en plataformas digitales. Los gestores administrativos son cruciales en la gestión fiscal del comercio electrónico, ayudando a empresas a cumplir con las leyes y optimizar operaciones, especialmente en la declaración y liquidación del Impuesto del Valor Añadido a través de sistemas como la ventanilla única.

Palabras clave: Impuesto del Valor Añadido, reformas fiscales, comercio electrónico, gestores administrativos, Establecimiento Permanente.

ABSTRACT

Currently, electronic commerce is essential in the global economy, transforming the interaction between businesses and consumers and posing fiscal challenges and opportunities, especially with respect to Value Added Tax. The European Union has implemented reforms for an equitable and efficient tax framework, adapted to cross-border electronic commerce. This type of commerce allows virtual transactions of goods and services, overcoming geographical and temporal barriers, and offers features such as constant availability, customization and global access.

However, its growth has generated complexities in regulation and taxation, which has led the European Union to regulate aspects such as data protection and consumer rights through specific directives and regulations. Electronic commerce is classified as offline and online, the latter being the most common. Includes transactions carried out entirely

on digital platforms. Administrative managers are crucial in the tax management of electronic commerce, helping companies comply with the laws and optimize operations, especially in the declaration and settlement of Value Added Tax through systems such as the single window.

Keywords: Value Added Tax, tax reforms, electronic commerce, administrative managers, Permanent Establishment.

Listado de abreviaturas

art.	artículo
arts.	artículos
cit.	citada
Coord.	Coordinador
EEMM	Estados Miembro
EP	Establecimiento Permanente
LIVA	Ley del Impuesto del Valor Añadido
nº	número
OCDE	Organización para la Cooperación y para el Desarrollo Económico
op.	obra
p.	página
Plan BEPS	Plan de acción para contrarrestar la erosión de bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios
pp.	páginas
RGPD	Reglamento General de Protección de Datos
SI	Sociedad Información
UE	Unión Europea
Vid.	Véase
OSS	One-Stop Shop
MOSS	Mini One-Stop Shop

1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad, el comercio electrónico se ha convertido en un pilar fundamental de la economía global, transformando radicalmente la manera en que los negocios interactúan con los consumidores y entre sí. Este fenómeno ha generado una serie de desafíos y oportunidades en el ámbito fiscal, particularmente en lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido. En respuesta a esta evolución, la Unión Europea ha implementado diversas reformas para asegurar un marco fiscal equitativo y eficiente, adaptado a la complejidad del comercio electrónico transfronterizo.

El comercio electrónico, también conocido como *e-commerce*, se refiere a la realización de transacciones comerciales a través de internet. Este tipo de comercio permite a las empresas y consumidores realizar operaciones de compra y venta de bienes y servicios de manera virtual, eliminando las barreras geográficas y temporales. Las características distintivas del comercio electrónico incluyen la disponibilidad plena con respecto a los horarios, la personalización de la experiencia del usuario y la capacidad de alcanzar un mercado global. Sin embargo, este crecimiento acelerado ha planteado desafíos significativos en términos de regulación y fiscalidad.

El régimen jurídico del comercio electrónico es complejo y está en constante evolución. A nivel global, diversas normativas regulan aspectos como la protección de datos, los derechos del consumidor, la propiedad intelectual y la fiscalidad. En la Unión Europea, el marco legal del comercio electrónico se encuentra principalmente regulado en la Directiva 2000/31/CE, sobre el comercio electrónico, que establece los requisitos para la prestación de servicios de la sociedad de la información dentro del mercado interior. Esta directiva se complementa con el Reglamento General de Protección de Datos y la Directiva 2011/83/UE sobre los derechos de los consumidores.

El comercio electrónico puede clasificarse en varias tipologías en función de la naturaleza de las transacciones y las partes involucradas. El comercio *off-line* se refiere a las transacciones que se realizan fuera de internet pero que están relacionadas con actividades en línea, como la publicidad digital que dirige a los consumidores a tiendas físicas. Por otro lado, el comercio *on-line* se lleva a cabo completamente a través de plataformas digitales, abarcando desde la búsqueda de productos hasta la transacción final. Este tipo de comercio es el más común y ha crecido exponencialmente con el auge de las tiendas

en línea, permitiendo a los consumidores acceder a una amplia variedad de productos y servicios desde cualquier lugar y en cualquier momento.

El gestor administrativo desempeña un papel crucial en el comercio electrónico, especialmente en la gestión de las obligaciones fiscales y normativas. Estos profesionales ayudan a las empresas a navegar por el complejo marco regulador, asegurando el cumplimiento de las leyes y optimizando las operaciones comerciales.

En el contexto del Impuesto del Valor Añadido, los gestores administrativos son fundamentales para interpretar y aplicar correctamente las normativas fiscales, facilitando la declaración y liquidación de impuestos a través de sistemas como la ventanilla única. Este sistema permite a los proveedores declarar y liquidar el Impuesto del Valor Añadido devengado por las prestaciones de servicios en un solo Estado miembro, simplificando el proceso y reduciendo la carga administrativa.

Y es que las operaciones de autoliquidación del Impuesto del Valor Añadido en las operaciones de comercio electrónico transfronterizo es un tema complejo y multifacético, circunstancia que ha motivado que la Unión Europea ha establecido varios regímenes especiales para gestionar el Impuesto del Valor Añadido en estas operaciones, adaptándose a las necesidades específicas del comercio electrónico.

2. EL COMERCIO ELECTRÓNICO: APROXIMACIÓN CONCEPTUAL Y PRINCIPALES TIPOLOGÍAS

2. 1. EL COMERCIO ELECTRÓNICO: NOTAS CONCEPTUALES

2. 1. 1. El comercio electrónico: aproximación conceptual

A los efectos de poder abordar el concepto de comercio electrónico, resulta imprescindible hacer una breve referencia al ámbito específico en el que se desarrolla dicho fenómeno comercial, a saber, la Sociedad de la Información (SI, en adelante). Ahora bien, al coexistir diversas percepciones de qué debe entenderse por SI, aportar un concepto unívoco es complejo, resultando interesante mencionar la que la delimita como “*(...) un cambio de paradigma en las estructuras industriales y en las relaciones sociales*. *La expresión “sociedad de la información” designa una forma nueva de organización de la economía y la sociedad. Los esfuerzos por convertir la información en conocimiento es una característica que la identifica. Cuanto mayor es la cantidad de información generada por una sociedad, mayor es la necesidad de convertirla en conocimiento*”¹.

Y es que la incidencia de la SI en el ámbito económico ha sido definida como una verdadera tercera revolución industrial, precisamente porque la presencia omnímoda de las nuevas tecnologías en todos los ámbitos cotidianos de la vida del ser humano, ha facilitado su expansión y consolidación, auspiciando una nueva forma de entender el comercio, instrumentalizado por medios tecnológicos, como consecuencia de la plena integración de los hábitos comerciales en la SI².

Para algunos autores, se puede afirmar que se trata de un fenómeno comercial, social y jurídico sin precedentes y, ello, porque ha representado una verdadera “*(...) transformación de las cadenas de suministro y demanda de las empresas, así, como su organización interna para beneficiarse plenamente de las nuevas tecnologías, pues estas les permiten un mejor aprovechamiento de los recursos con unos menores costes, lo que se traduce en mayores beneficios para las mismas. De la misma manera, los gobiernos están reestructurando las formas de prestar servicios e interactuar con los ciudadanos y las empresas, de manera que los trámites y gestiones administrativos se realicen en un*

¹ ALFONSO SÁNCHEZ, I. R., “La Sociedad de la Información, Sociedad del Conocimiento y Sociedad del Aprendizaje. Referentes en torno a su formación”, *Bibliotecas. Anales de Investigación*, nº 2, 2016, p. 232.

² CORVALÁN, J. A., “Inteligencia artificial: retos, desafíos y oportunidades. Prometea: la primera inteligencia artificial de Latinoamérica al servicio de la Justicia”, *Revista de Investigações Constitucionais*, 2017, nº 5, pp. 296-297.

plazo más reducido, en algunos casos, incluso, de forma instantánea, evitando largos desplazamientos –a lo que denominamos e-administración”³.

La importancia de la SI en las nuevas prácticas comerciales, más concretamente en el comercio electrónico, se refleja en la aparición de la denominada Nueva Economía, fenómeno económico que según aseveran algunos autores, es la causa de la reducción de las tasas de inflación entre los Estados Miembros (EEMM, en adelante) de la Unión Europea (UE, en adelante), afianzado sobre la base de un progresivo crecimiento económico y de la globalización de la economía electrónica⁴.

Así las cosas, por comercio electrónico puede entenderse “*(...) el intercambio de bienes y servicios entre comprador y vendedor, con independencia de que estos sean empresas o particulares, comercio electrónico es el intercambio electrónico de datos e informaciones correspondientes a una transacción”⁵.*

En este mismo sentido, y ampliando la concepción del comercio electrónico no solo a las transacciones de naturaleza comercial perfeccionadas por medios electrónicos, sino también a aquellas operaciones de naturaleza mercantil que tengan por objeto cualquier actividad económica sustanciada por redes de telecomunicaciones, ha sido destacado, por razón de la instrumentalización de las nuevas tecnologías, la necesidad de que el comercio electrónico sea denominado como *e-commerce*⁶.

Siguiendo las indicaciones de diversos autores, las principales características del comercio electrónico o *e-commerce*, son las que a continuación se enumeran⁷:

1º) Ubicuidad, es decir, el comercio electrónico está presente en todas partes y en todo momento. Los consumidores pueden acceder a productos y servicios desde cualquier lugar del mundo, ya sea desde su hogar, oficina o incluso mientras están en movimiento.

³ ÁLAMO CERRILLO, R., “La sociedad de la información y la aparición del comercio electrónico”, recuperado en <https://vlex.es/vid/sociedad-informacion-aparicion-comercio-657949001>, consultado en fecha 02/06/2024.

⁴ ÁLAMO CERRILLO, R., “La sociedad de la información y la aparición del comercio electrónico”, recuperado en <https://vlex.es/vid/sociedad-informacion-aparicion-comercio-657949001>, consultado en fecha 02/06/2024.

⁵ ESCOBAR ESPINAR, M., *El comercio electrónico: perspectiva presente y futura en España*, Fundación Retevisión, Madrid, 2000, p. 18.

⁶ MARTÍNEZ LÓPEZ, F., y JAÉN, R., “Análisis evolutivo y dimensional del concepto de comercio electrónico”, *Saberes. Revista de Ciencias Sociales, Artes y Lenguas*, nº 1, 2018, pp. 4-5.

⁷ ROBAYO BOTIVA, M. D., “El comercio electrónico: concepto, características e importancia en las organizaciones”, *Apropiación social el conocimiento*, nº 20, 2020, pp. 6-9.

Esta disponibilidad constante permite que las transacciones se realicen en cualquier momento, brindando una conveniencia sin precedentes.

2º) Alcance Global, rasgo que implica que la diferencia del comercio tradicional, que está limitado por la ubicación geográfica, el comercio electrónico tiene un alcance global. Las empresas pueden llegar a clientes en cualquier rincón del planeta, abriendo nuevas oportunidades de mercado y permitiendo una expansión sin fronteras.

3º) Estándares Universales, elemento característico que quiere decir que, en relación a estándares universales en el comercio electrónico, como protocolos de comunicación y formatos de datos comunes, facilita la interoperabilidad entre diferentes sistemas y plataformas. Esto asegura que las transacciones sean eficientes y que la información se pueda compartir de manera fluida y segura.

4º) Riqueza: La capacidad de proporcionar información rica y detallada sobre productos y servicios es una de las fortalezas del comercio electrónico. A través de descripciones extensas, imágenes de alta calidad, videos y reseñas de clientes, los consumidores pueden tomar decisiones informadas antes de realizar una compra.

5º) Interactividad: El comercio electrónico permite una interacción dinámica entre los vendedores y los consumidores. Herramientas como chat en vivo, asistencia virtual y recomendaciones personalizadas mejoran la experiencia de compra, haciendo que el proceso sea más amigable y eficiente.

6º) Densidad de la información, es decir, la alta densidad de información en el comercio electrónico permite una gestión efectiva de grandes volúmenes de datos. Esto incluye la capacidad de recopilar, analizar y utilizar datos sobre las preferencias y comportamientos de los consumidores para mejorar la oferta de productos y servicios.

7º) Personalización, que implica una de las mayores ventajas del comercio electrónico es la capacidad de ofrecer experiencias personalizadas. A través del análisis de datos, las empresas pueden adaptar sus ofertas y comunicaciones a las necesidades y preferencias individuales de cada cliente, aumentando la satisfacción y la lealtad del consumidor.

8º) Tecnología Social, es decir, el comercio electrónico se beneficia enormemente de la integración con tecnologías sociales, como las redes sociales y las plataformas de colaboración. Estas tecnologías permiten una mayor participación de los usuarios,

fomentan la creación de comunidades y facilitan el intercambio de opiniones y recomendaciones entre consumidores.

2. 1. 2. El régimen jurídico del comercio electrónico

El régimen jurídico del comercio electrónico es amplio y refleja cómo la figura ha ido evolucionando a lo largo del tiempo, requiriendo por parte del legislador europeo y español la necesidad de adaptar su técnica legislativa a la realidad fáctica del fenómeno del *e-commerce*. La adaptación del legislador a una nueva realidad comercial instrumentada por las nuevas tecnologías y caracterizada entre otros elementos por la ubiquidad, representó un punto de inflexión en la configuración de su *corpus iuris*⁸.

Debe tenerse presente que el ámbito jurídico al que afecta el comercio electrónico es muy amplio, sin que pueda en puridad circunscribirse a pocas materias del Derecho, sino que, por el contrario, abarca prácticamente todas las disciplinas de la ciencia jurídica: derecho civil, mercantil, tributario, procesal, internacional privado, etc⁹. Así las cosas, el extremo sobre el cual sí existe consenso entre los distintos autores que han abordado el estudio de la configuración del régimen jurídico del *e-commerce*, es que el legislador, tanto europeo como nacional, sí ha procurado centrar sus esfuerzos legislativos en blindar de protección a la figura del consumidor intracomunitario¹⁰.

Especial referencia se ha de hacer al ámbito jurídico-tributario, por ser un elemento de significativa dificultad a los efectos de establecer una regulación unívoca¹¹, extremo harto difícil por la concurrencia de múltiples interesados (los diferentes Estados y organismo internacionales), cuya colaboración resulta imprescindible en la juridificación de un régimen fiscal efectivo, que tenga la capacidad de regular que “*(...) esta forma de comercializar productos y servicios entre comerciantes y clientes no llegue a potenciar*

⁸ DE KLOR, A. D., indica al respecto que debe “*(...) recordarse que el comercio electrónico depende en gran medida de dos factores: tiempo y espacio. Al igual que con la red, se señala constantemente que este fenómeno supera las distancias y el tiempo en que operan las personas interactuando recíprocamente, en algunos supuestos desde su ámbito geográfico legal, en otros sin una localización territorial precisa*”, en “Derecho aplicable al comercio electrónico”, *Seqüència estudios jurídicos e políticos*, nº 50, 2005, p. 284.

⁹ RODRÍGUEZ DE LAS HERAS BALLELL, T., *El régimen jurídico de los mercados electrónicos cerrados*, universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2006, p. 31.

¹⁰ HERRERO JIMÉNEZ, M., *La protección del consumidor en el comercio electrónico transfronterizo*, Editorial Reus, Madrid, 2021, pp. 63-64.

¹¹ SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M., “*Nuevos desafíos en la fiscalidad internacional del comercio electrónico*”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 2021, p. 23.

el fraude fiscal o la doble imposición internacional, erosionando con ello las concepciones tributarias clásicas que rigen la fiscalidad a nivel global”¹².

A modo ejemplificativo que no exhaustivo, pueden citarse diversas normas reguladoras del comercio electrónico, entre las cuales, se encuentran normas del Derecho Europeo y normas nacionales. Dentro del ámbito del Derecho Europeo, han de citarse las siguientes:

1º) La Directiva sobre el Comercio Electrónico (2000/31/CE) que establece un marco jurídico para garantizar la libre circulación de servicios de la SI entre los EEMM de la UE, destacado dentro de su ámbito de regulación la concreción de institutos jurídicos como la responsabilidad de los intermediarios, la información obligatoria para los proveedores de servicios y las comunicaciones comerciales¹³.

2º) También debe ser citado el Reglamento General de Protección de Datos (RGPD, en adelante), el cual, protege los datos personales de los ciudadanos dentro de la UE y regula su tratamiento. Su ámbito aplicativo en relación al comercio electrónico es crucial, precisamente porque las empresas deben cumplir con estrictas normas de privacidad y protección de datos, lo cual convierte al RGPD en un elemento informador del comercio electrónico en tanto en cuanto delimita los usos comerciales de manera inequívocamente garantista respecto del consumidor, al establecer límites restrictivos en lo relativo a los principios de información y transparencia comercial¹⁴.

3º) También debe mencionarse la Directiva sobre los Derechos de los Consumidores (2011/83/UE), cuyo texto articulado refuerza la protección de los consumidores en las compras en línea, estableciendo normas sobre la información que se debe proporcionar al consumidor, el derecho de desistimiento y las obligaciones contractuales, la cual, “(...) parte, de la protección del consumidor construida sobre un triple eje: el derecho a la

¹² SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E M., “Retos fiscales del comercio electrónico en el ámbito internacional”, en PÉREZ CALLE, R. D. (Coord.), *Empresa, economía y derecho. Oportunidades ante un entorno global y disruptivo*, Dykinson, Madrid, 2022, p. 684.

¹³ LOPEZ RICHART, J., “El reglamento de servicios digitales: un nuevo marco de responsabilidad para los prestadores de servicios intermediarios en la Unión Europea”, *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, nº 62, 2023, p. 87.

¹⁴ PANIZA FULLANA, A., señala al respecto que “*El deber de información es un deber básico y un pilar sobre el que se basa toda la normativa sobre protección del consumidor y, como se ha visto, también lo es en el ámbito de la protección de datos, donde es fundamental, con carácter general, el consentimiento prestado después de recibir información de manera clara, comprensible y adecuada al destinatario (...).* Coincidén, con carácter general, los requisitos de forma de esta información, tanto para dar el consentimiento para el tratamiento de datos personales, como para celebrar un determinado contrato sobre bienes o servicios, cambiando el contenido de la información que se debe proporcionar en un caso y en otro”, en *Protección de datos y comercio electrónico*, Universitat Oberta de Catalunya, Barcelona, 2016, p. 89.

información del consumidor, que se configura como obligación para el profesional, la forma del contrato, y el derecho de desistimiento del consumidor”¹⁵.

4º) Por último, se encuentra el Reglamento (UE) N° (910/2014), el cual establece un marco legal para la identificación electrónica de los servicios de confianza en las transacciones electrónicas en el mercado único europeo, asegurando la interoperabilidad de las firmas electrónicas y otros servicios de confianza¹⁶. Este Reglamento establece un nuevo marco que permite garantizar que las interacciones electrónicas en el seno de la UE obedezcan a criterios de confianza, implementando un sistema más efectivo de la eficacia de las relaciones establecida en el comercio electrónico entre empresas, Administraciones Públicas y ciudadanos¹⁷.

En España, además de las normativas europeas mencionadas, el comercio electrónico está regulado por las siguientes leyes nacionales:

1º) La Ley 34/2002, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, en la que se regula el comercio electrónico y otros servicios de la sociedad de la información, estableciendo obligaciones para los prestadores de servicios en línea y protegiendo los derechos de los usuarios¹⁸.

2º) Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios: Ley 3/2014, adapta la Directiva sobre los Derechos de los Consumidores a la legislación española, ampliando la protección de los consumidores en las transacciones electrónicas, muy concretamente en la configuración jurídica de los requisitos que deben reunir las ofertas comerciales electrónicas que reciban¹⁹.

¹⁵ ÁLVAREZ MORENO, M. T., *La contratación electrónica mediante plataformas en línea. Modelo negocial (B2C), régimen jurídico y protección de los contratantes (proveedores y consumidores)*, Editorial Reus, Madrid, 2021, p. 8.

¹⁶ DE BARRÓN ARNICHEZ, P., dice que “(...) el consumidor difícilmente dispondrá de los conocimientos y de los medios técnicos para poder realizar, de facto, ningún control sobre los datos que transfiere, su utilización posterior y su posible transmisión a terceros. Tampoco es factible que las autoridades de control puedan realizarlo respecto de todos los proveedores digitales que operan en el mercado, ni tan siquiera en el europeo. Aún más, el problema más grave es la propia tecnología, puesto que hoy día difícilmente puede hacerse desaparecer completamente la información personal que se sube a internet”, “La pérdida de privacidad en la contratación electrónica (entre el Reglamento de protección de datos y la nueva Directiva de suministro de contenidos digitales)”, *Cuadernos Europeos de Deusto*, nº 61, 2019, p. 34.

¹⁷ ÁVILA GONZALES, N. P., *El comercio electrónico en Bolivia: el nuevo horizonte y sus desafíos jurídicos*, Universidad de Valencia, Valencia, 2023, p. 39.

¹⁸ RODRÍGUEZ GARCÍA, N., “La responsabilidad de las plataformas de economía colaborativa a la luz de la Ley 34/2002 de servicios de la sociedad de la información”, *Anales de la Facultad de Derecho*, nº 38, 2021, p. 136.

¹⁹ GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., “La elaboración de perfiles y su impacto en los derechos fundamentales. Una primera aproximación a su regulación en el reglamento general de protección de datos de la Unión

3º) Por último, se encuentra la Ley Orgánica 3/2018, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales, adapta el RGPD a la legislación española, estableciendo normas adicionales sobre la protección de datos personales y los derechos digitales de los ciudadanos, limitativas de las prácticas comerciales abusivas cuando ésta puedan incidir en la concurrencia de los derechos de los consumidores²⁰, a pesar de que existen posturas que sostienen que la enorme dificultad que implica establecer normativamente un equilibrio cierto entre los derechos de los consumidores y los principios de transparencia en el comercio electrónico²¹.

2. 2. PRINCIPALES TIPOLOGÍAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO

2. 2. 1. Off-line y on-line

El comercio electrónico se clasifica en online y offline según la naturaleza del objeto de la transacción. El comercio online, conocido como comercio directo según la Comisión Europea, implica que tanto la transacción como la entrega del bien intangible o la prestación del servicio se realizan a través de medios electrónicos. Es decir, los bienes intangibles se entregan en formato digital. Solo pueden ser comercializados online aquellos bienes y servicios que existan en formato digital o que puedan digitalizarse para su transmisión por medios telemáticos, como archivos de datos. Algunos ejemplos son revistas, libros digitales, archivos multimedia, software y servicios como los jurídicos y de gestión.

En contraste, el comercio offline, o comercio indirecto, utiliza sistemas electrónicos para la fase de contratación, es decir, para la oferta y aceptación, pero la entrega del bien o servicio se realiza de manera no electrónica. Este tipo de comercio es una nueva forma de venta a distancia, distinta de las tradicionales, ya que la contratación se efectúa por

Europea”, *Derechos y libertades: Revista de Filosofía del Derecho y derechos humanos*, 2019, nº 38, p. 109.

²⁰ BERROCAL LANZAROT, A. I., *Estudio jurídico-crítico sobre la Ley orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales*, Editorial Reus, Madrid, 2019, pp. 123-124.

²¹ MEDINA GUERRERO, M., “El conflicto entre la transparencia y la protección de datos tras la entrada en vigor del Reglamento General de Protección de Datos”, *Revista Española de la Transparencia*, nº 17, 2023, pp. 55-56

medios electrónicos y, en algunos casos, los bienes o servicios también se presentan a través de sitios web u otras plataformas digitales²².

2. 2. 2. Comercio Business to Business (B2B)

Considerando las partes involucradas, el comercio electrónico business to business (B2B) se refiere a una transacción comercial de un producto o servicio entre dos empresas o negocios. En este tipo de comercio, no participan los consumidores finales. Un ejemplo de ello sería un ecommerce que vende productos exclusivamente a mayoristas²³.

2. 2. 3. Comercio Business to Consumer (B2C)

En el comercio electrónico B2C, la transacción se realiza entre una empresa o negocio y un consumidor (una persona que no ejerce una actividad económica), quien utiliza un sitio web para adquirir un bien o contratar un servicio. Este tipo de comercio se lleva a cabo a través de una plataforma digital, página web o aplicación, donde se crea un mercado virtual en el que los vendedores ofrecen sus productos²⁴. Principio del formulario

2. 2. 4. Comercio Consumer to Business (C2B)

Se refiere a un modelo en el que dos consumidores se comunican mediante medios electrónicos para llevar a cabo una transacción comercial. Un ejemplo de esto son las plataformas de compra y venta de productos de segunda mano²⁵.

2. 2. 5. Comercio Consumer to consumer (C2C)

Es un modelo donde el consumidor ofrece sus servicios o productos a una empresa. En este escenario, la empresa actúa como el consumidor final, adquiriendo los bienes o recibiendo los servicios. El consumidor puede estar involucrado en una actividad

²² MURCIA ZORRILLA, C. P., *Factores (...)*, *op. cit.* p. 229.

²³ Vid. Consulta Vinculante Dirección General de los Tributos nº V1889-18, de fecha de 27 de junio de 2018.

²⁴ MURCIA ZORRILLA, C. P., *Factores (...)*, *op. cit.* p. 230.

²⁵ MURCIA ZORRILLA, C. P., *Factores (...)*, *op. cit.* pp. 231-232.

económica o no. Un ejemplo de esta modalidad son los servicios proporcionados por usuarios populares en redes sociales que los ofrecen a empresas a cambio de una compensación²⁶.

2. 3. ESPECIAL REFERENCIA AL PAPEL DEL GESTOR ADMINISTRATIVO EN EL ÁMBITO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

El papel del gestor administrativo en el ámbito del comercio electrónico es fundamental para garantizar la correcta implementación y cumplimiento de las normativas legales que rigen este sector. En un entorno donde la digitalización y la globalización han transformado radicalmente las formas tradicionales de comercio, el gestor administrativo se posiciona como un actor clave para asegurar que las empresas operen dentro del marco legal, salvaguardando tanto los intereses de las empresas como los derechos de los consumidores²⁷.

En primer lugar, el gestor administrativo tiene la responsabilidad de asesorar a las empresas sobre las normativas aplicables al comercio electrónico²⁸ y, este asesoramiento es esencial para evitar sanciones y litigios, y para asegurar que las prácticas comerciales sean transparentes y equitativas. La correcta interpretación y aplicación de estas normativas permiten a las empresas operar con confianza y minimizar riesgos legales, desplazando hacia la figura del gestor administrativo una responsabilidad profesional que lo convierte en una clave para el correcto ajuste de las operaciones realizadas en el comercio electrónico a la legislación europea y española²⁹.

Además, el gestor administrativo desempeña un papel crucial en la protección de datos personales, un aspecto cada vez más relevante en el comercio electrónico debido a la creciente preocupación por la privacidad. La implementación del RGPD y la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales requieren un conocimiento profundo de sus disposiciones, recayendo sobre el gestor administrativo el preceptivo asesoramiento para que las empresas implementen políticas de privacidad

²⁶ MURCIA ZORRILLA, C. P., *Factores (...)*, *op. cit.* p. 234.

²⁷ SOLEDISPA RODRÍGUEZ, X. E., SIERRA GONZÁLEZ, M. C., y PIONCE CHOEZ, J., “La gestión administrativa, factor clave para la productividad y competitividad de las microempresas”, *Dominio de las Ciencias*, nº 8, 2022, pp. 285-286.

²⁸ RASTROLLO SUÁREZ, J. J., “La profesión de gestor administrativo y los derechos de los ciudadanos”, *Revista Jurídica de Catilla y León*, nº 49, 2019, p. 177.

²⁹ MURCIA ZORRILLA, C. P., *Factores determinantes en la adopción del e-commerce: la innovación en marketing de las empresas*, Universitat Oberta de Catalunya, Barcelona, 2022, pp. 190-191.

adecuadas, obtengan el consentimiento explícito de los usuarios y gestionen los datos de manera segura y conforme a la ley, asumiendo una responsabilidad personal por el eventual incorrecto ejercicio de sus funciones profesionales, pudiendo alcanzar incluso la dimensión jurídico-penal³⁰.

En el ámbito de la contratación electrónica, el gestor administrativo desempeña funciones relativas a la aclaración de términos y condiciones claros y precisos, así como de políticas de devolución y reclamación derivadas de las obligaciones formales y materiales de las empresas que operan en el mercado electrónico con la Administración Tributaria. Así, la figura del gestor administrativo se perfila como el garante de que la información proporcionada a la Administración Tributaria sea completa y comprensible, evitando posibles infracciones tributarias³¹.

Precisamente para poder efectuar un correcto asesoramiento, el gestor administrativo debe conocer las particularidades fiscales de las transacciones electrónicas, tanto a nivel nacional como internacional, y asegurar que las empresas cumplan con sus obligaciones tributarias. La correcta aplicación del Impuesto del Valor Añadido (IVA, en adelante), en lo relativo a las ventas transfronterizas y muy especialmente en lo referente a la declaración del impuesto en las jurisdicciones competentes³², así como las funciones de canalización de información entre la Administración Tributaria y el contribuyente, por medio de la gestión de los trámites necesarios para el registro de actividades, la obtención de licencias y la presentación de informes obligatorios, son unas de las múltiples funciones que recaen sobre el ámbito de responsabilidad del gestor, quien deberá estar actualizado sobre las modificaciones legislativas³³.

³⁰ PONT CLEMENTE, J. F., “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 63, 2003, pp. 77-79.

³¹ OLIVER CUELLO, R., “Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 33, 2021, p. 4.

³² RAMOS PRIETO, J., “El IVA y el comercio electrónico transfronterizo: modificaciones normativas resultantes del Plan de acción de la Comisión de 2016”, *Studi Tributari Europei*, nº 8, 2019, p. 159.

³³ DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R., “Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 20, 2015, p. 7.

3. EL IVA EN LAS OPERACIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO TRANSFRONTERIZO: IMPOSICIÓN INDIRECTA

3. 1. EL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Con carácter previo a ahondar en las dificultades que presenta la tributación en concepto de IVA por las operaciones de comercio electrónico, conviene precisar que este impuesto presenta una particularidad con respecto a otras figuras impositivas, tal y como lo es la circunstancia de que se trata de un tributo armonizado. Ciertamente, cuando se dice que un impuesto está armonizado, se alude al hecho de que todos los EEMM de la UE deberán atemperar sus legislaciones nacionales a las disposiciones comunes que emanen del Derecho de la UE, es decir, las Directivas y a las demás normas comunitarias de desarrollo, relativas a la regulación de dicho tributo³⁴.

Para algunos autores, las políticas legislativas tendentes a la armonización fiscal en la UE obedecen a la búsqueda del reforzamiento de las garantías jurídicas necesarias para dotar de fortaleza al mercado común³⁵. Para otros autores, detrás de la armonización fiscal en el seno de la UE se encuentra la voluntad de luchar contra el fraude fiscal, erradicando mediante la implementación de políticas de tributación iguales en los distintos EEMM, de espacios geográficos que puedan ser objeto de beneficios fiscales en detrimento de otros EEMM³⁶.

Sin lugar a dudas, el comercio electrónico es uno de los supuestos en los cuales con mayor precisión se puede apreciar la concurrencia de distintos puntos geográficos, en los cuales, se desarrollan las diversas actividades en las que se estructuran las transacciones comerciales, la característica de la ubicuidad del comercio electrónico, requiere de un tratamiento jurídico-tributario que imposibilite la creación de paraísos fiscales en el seno de la UE mediante un régimen tributario que se aplique en términos de igualdad³⁷.

Una de las normas esenciales en este proceso de regulación comunitario del régimen tributario del IVA del comercio electrónico, lo representa la Directiva del IVA (2006/112/CE), la cual establece un marco jurídico que determina las normas aplicables

³⁴ AVILÉS SOLANA, A., “Evaluación del plan de armonización fiscal en la Unión Europea”, *Semestre Económico*, nº 12, 2023, p. 35.

³⁵ DURÁN CABRÉ, J. M., “La armonización fiscal en la Unión Europea: evolución y prioridades actuales”, *Papeles de Economía española*, nº 141, 2014, pp. 100-101.

³⁶ SÁNCHEZ SERENA, E., “La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 18, 2014, p. 61.

³⁷ SÁNCHEZ SERENA, E., “La fiscalidad (...)”, *op. cit.* pp. 62-63.

al lugar de suministro de bienes y servicios en el ámbito del comercio electrónico, buscando erradicar prácticas de fraude fiscal³⁸. Según esta directiva, el IVA se aplica en el país del comprador siempre y cuando las ventas a distancia superan un umbral específico, lo que implica que las empresas deben adaptarse a las disposiciones normativas de naturaleza tributaria de cada uno de los EEMM de la UE a los efectos de dar cumplimiento a sus obligaciones jurídico-tributarias, permitiendo en última instancia que los ingresos correspondientes a la autoliquidaciones por concepto IVA por actividades de comercio electrónico se ingresen en la Administración Tributaria del país donde se efectúe el consumo³⁹.

Otra de las normas importantes en este ámbito es el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, que complementa a la Directiva del IVA al introducir medidas específicas para simplificar el cumplimiento del IVA en el comercio electrónico, estableciendo un régimen de aplicación del IVA en el entorno de los EEMM de la UE que se pueda reputar uniforme y salvar las dudas interpretativas a las que daba lugar la Directiva del IVA (2006/112/CE), de manera inmediata, precisamente por los efectos jurídicos vinculante que el Reglamento produce desde el momento de su entrada en vigor, sin que sea necesario trasponerlo a los ordenamientos jurídicos internos tal y como ocurre con las Directivas⁴⁰.

Sin embargo y a pesar de los esfuerzos realizados por el legislador europeo, la coexistencia de diferentes umbrales como elementos delimitadores para determinar la realización de hecho imponible en los diferentes EEMM de la UE, abocó a que la Directiva IVA (2006/112/CE) fuese objeto de modificaciones a través de las Directivas 2017/2455 y 2019/1995, la primera de las traspuestas al ordenamiento jurídico español a través de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado de 2018 y,

³⁸ VILLAR EZCURRA, M., “El alcance del *reverse charge* como técnica coordinada en la lucha contra el fraude en el IVA”, en ADAME MARTÍNEZ, F. D., RAMOS PRIETO, J., y LASARTE ÁLVAREZ, F. J. (Coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, p. 1036.

³⁹ VILLAR EZCURRA, M., recuerda “(...) que la finalidad de la Directiva 2006/112/CE es permitir a los Estados miembros introducir esta técnica de modo excepcional, de manera que se establezca realmente por razón de lucha contra el fraude y no solo para evitar un perjuicio económico a la Hacienda Pública y todo ello, además, con garantía de que los principios de neutralidad, proporcionalidad y seguridad jurídica resulten respetados tanto en la regulación de los concretos supuestos como en su aplicación”, en “El alcance (...)”, *op. cit.* p. 1037.

⁴⁰ LONGÁS LAFUENTE, A., “Nuevas reglas comunitarias en la aplicación del IVA. Examen del Reglamento de ejecución UE/282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 341, 2011, p. 54.

la segunda, objeto de trasposición al ordenamiento jurídico nacional mediante el Real Decreto Ley 7/2021, de 27 de abril⁴¹.

Para algunos autores, las novedades legislativas introducidas por la última de las Directivas traspuesta al ordenamiento jurídico español, mediante la cuales introducen los denominados comúnmente como paquetes de medidas en el IVA del comercio electrónico, representan un detrimiento para las empresas y profesionales que operen en el seno de la UE, y ello, porque según quienes sostienen esta idea, la reforma tiene las tres siguientes implicaciones negativas⁴²:

1º) En primer lugar, las empresas europeas se ven sometidas a cargas administrativas relevantes cuando venden bienes por vía electrónica a consumidores finales situados en otros Estados miembros.

2º) En segundo lugar, la exención del IVA a la importación de bienes de escaso valor (hasta 22 euros), da lugar a prácticas abusivas, con pérdida de recaudación para los Estados.

3º) Por último, las empresas establecidas fuera de la UE gozan de una situación de ventaja competitiva frente a las europeas y, ello, porque pueden vender bienes desde terceros países a consumidores europeos, exentos de IVA, y sin la obligación de registrarse a efectos de dicho impuesto.

En sentido contrario, la conformación del denominado régimen *One Stop Shop* (OSS, en adelante), que amplía el régimen anterior, a saber, el denominado *Mini One Stop Shop* (MOSS, en adelante), ha sido interpretado como una forma de minimizar la carga de funciones administrativas que recaen sobre los vendedores de los bienes, representando indiscutiblemente una minoración de las responsabilidades jurídico-formales para con la Administración Tributaria⁴³.

Conviene tener presente que el sistema OSS, a pesar de reducir las obligaciones jurídico-formales que los contribuyentes deben cumplimentar con la Administración Tributaria, no desplazan las funciones del gestor administrativo o, mejor dicho, no implica que se pueda prescindir de su figura, puesto que aunque al establecer una comparación con el

⁴¹ EGEA PÉREZ-CARASA, I., “2021 un ejercicio con cambios fiscales relevantes para un sector en auge como es el comercio electrónico (*e-commerce*)”, *Derecho Digital e Innovación*, nº 10, 2021, p. 64.

⁴² EGEA PÉREZ-CARASA, I., “2021 un ejercicio (...)", *op. cit.* pp. 67-68.

⁴³ VÁZQUEZ BADIOLA, J., “Hacia el régimen definitivo del IVA: de la MOSS a la OSS”, *Cuadernos de Formación/Colaboración*, nº 26, 2020, p. 269.

sistema MOSS se puede apreciar que la dificultad de la llevanza de las obligaciones formales es menor, no deja de requerir la intervención de una persona (un gestor administrativo) que sepa cumplimentar en tiempo y forma los requisitos del sistema OSS. En este sentido, la intervención de un gestor administrativo suple al cliente que lo contrate la determinación de elementos determinantes a los efectos de dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, habida cuenta de que dependiendo de si la naturaleza jurídica del cliente es la de persona física o la de persona jurídica o, dependiendo del lugar en el que se encuentre radicado el referido cliente, se deberá estar a un tipo de régimen fiscal o a otro⁴⁴.

3. 2. EL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE Y SU PAPEL EN LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Siguiendo el hilo discursivo enunciado *ut supra*, conviene aclarar que el lugar de referencia del contribuyente es esencial para determinar qué tipo de IVA debe autoliquidar y, ante qué Administración Tributaria debe hacerlo. Por ello, el concepto de Establecimiento Permanente (EP, en adelante), adquiere una importancia muy grande por los efectos jurídicos inherentes al mismo.

El EP en el ámbito tributario es un concepto jurídico de indiscutible importancia puesto que, en definitiva, con base a su determinación se está reconociendo el derecho de una Administración Tributaria a gravar un hecho imponible y en consecuencia, su derecho a exigir el pago de la cuota tributaria correspondiente tras la realización del hecho imponible⁴⁵.

De una manera más simplificada, se puede decir que el EP va a delimitar el marco geográfico en el que se ha desarrollar el proceso de tributación, y es este elemento definitorio el que lo convierte en una figura jurídica trascendental. Sin embargo, la evolución de la sociedad y, como manifestación de la misma, la evolución de las instituciones jurídicas, dificulta aportar un concepto definitivo de EP, siendo necesaria la remisión al Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de

⁴⁴ DE LA OSA FONDÓN, A., “Nuevas reglas de tributación del régimen especial de ventas a distancia, establecidas por el Real Decreto Ley 7/2021”, *Anuario del Centro de la Universidad Nacional de Educación a Distancia en Calatayud*, nº 27, 2021, p. 77-78.

⁴⁵ GÓMEZ REQUENA, J. A., y MORENO GONZÁLEZ, S., “La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercio digital: de la fijeza a la presencia virtual y economía significativa”, en GARCÍA MARTÍNEZ, A. (Coord.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2018, p. 349.

la Organización para la Cooperación y para el Desarrollo Económico, en cuyo art. 5 se regula de manera extensa las características que ha de reunir el EP⁴⁶, elaborando un exhaustivo control respecto de cuándo se podrá reputar que la presencia de instalaciones de una sociedad podrá dar lugar a imputarlas como EP y, en consecuencia, habilitar a la Administración Tributaria del Estado donde radiquen las referidas instalaciones, a exigir los tributos al so que hubiera lugar.

Pero la economía digital presenta una especial problemática a la hora de concretar el lugar geográfico de ubicación de su EP, precisamente porque rompe con los parámetros tradicionales de la economía tradicional, en la que las instalaciones de producción, de

⁴⁶ “Artículo 5 ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

1. *A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.*
2. *La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:*
 - a) *las sedes de dirección;*
 - b) *las sucursales;*
 - c) *las oficinas;*
 - d) *las fábricas;*
 - e) *los talleres;*
 - f) *las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*
3. *Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.*
4. *No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye: a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa; b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas; c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa; d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa; e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio; f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.*
5. *No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.*
6. *No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.*
7. *El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra”.*

almacenamiento y demás necesarias en los respectivos procesos productivos, estaban localizadas geográficamente. En este ámbito de la economía digital, no resulta necesario, como regla general, recurrir a infraestructuras tradicionales y, es en este contexto novedoso, en el que surge la dudas e dónde se ha de reputar ubicado el EP.

Esta cuestión es trascendental para el conjunto de las Administraciones Tributarias, en tanto en cuanto, sin EP determinado, no se podrán exigir obligaciones tributarias, y a los efectos de evitar esta situación, se implementan las normas del art. 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y para el Desarrollo Económico (OCDE, en adelante), como norma marco de referencia para juridificar los elementos determinantes del EP⁴⁷.

Para algunos autores, el art. 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, resulta obsoleto, al no reflejar, desde su punto de vista la nueva realidad de la economía digital y sus características esenciales, completamente ajenos al elemento geográfico contenido en el precepto de referencia, puesto que en la actualidad “*(...) es posible estar muy involucrado en la vida económica de otro país sin tener un lugar fijo de negocios o sin la necesidad de que esté presente un agente dependiente para celebrar un contrato, por lo que surge la preocupación de si la definición existente de establecimiento permanente sigue siendo coherente con los principios subyacentes en los que se basa*”⁴⁸.

Sin perder de vista la obsolescencia reputada al método de determinación del EP, debe hacerse notar que, como consecuencias de este desfase entre la regulación específica y la realidad material, no son pocas las ocasiones en las cuales, los operadores en los mercados digitales, es decir, en el comercio electrónico, emplean mecanismos de la denominada “ingeniería fiscal”, para justificar que su EP se encuentra radicado en zonas geográficas de escasa tributación, y ello, a los efectos de minimizar en la medida de lo posible la carga tributaria que les corresponde soportar⁴⁹.

Ante el avance indiscutible de las nuevas tecnologías., fenómeno adscrito al mercado electrónico, el Derecho Tributario Internacional ha de ofrecer respuestas que

⁴⁷ GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, D., “El concepto tributario de establecimiento permanente”, *Actualidad Jurídica de Uría Menéndez*, nº 34, 2011, p. 232.

⁴⁸ FAÚNDEZ UGALDE, A., “El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital”, *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, nº 7, 2018, pp. 156-157.

⁴⁹ GÓMEZ REQUENA, J. A., y MORENO GONZÁLEZ, S., “La adaptación (...)”, *op. cit.* p. 350.

imposibiliten prácticas defraudatorias para las Administraciones Tributarias, debiendo necesariamente atemperar las instituciones jurídicas a la nueva realidad digital⁵⁰, precisamente en aras de evitar las minoraciones de bases imponibles sujetas a gravamen y, en última instancia, impedir que se reduzca la tributación de los obligados tributarios mediante la utilización de técnicas que buscan eludir el pago de los tributos⁵¹.

En este sentido, la adopción de las denominadas recomendaciones dentro del Plan de acción para contrarrestar la erosión de bases imponibles y el desplazamiento de los beneficios de la OCDE (Plan BEPS, en adelante), surge como un intento para consolidar la tributación de los negocios realizados en el seno del mercado digital, es decir, transacciones transfronterizas perfeccionadas mediante el comercio electrónico y, ello, para poder evitar que se produzca la evasión fiscal través del indebido acogimiento a sistemas tributarios que permitan una reducida carga fiscal⁵².

Precisamente, los planes de estrategia desarrollados a través del sistema BEPS, busca la consolidación de un sistema tributario y fiscal que imposibilite la creación de espacios geográficos caracterizados por la aplicación de reglas fiscales de ínfimo gravamen e incluso de inexistencia de gravamen que pueda facilitar la expansión y desarrollo de paraísos fiscales, para lo cual, la asunción por parte del conjunto de Estados implicados de un sistema tributario conformado por requisitos de tributación similares, es la clave de bóveda para asegurar que el comercio electrónico se ajusta a los parámetros de exigibilidad tributaria en términos de simetría normativa⁵³.

Así las cosas, y siguiendo los estudios efectuados por algunos autores⁵⁴, puede concluirse que, para poder determinar el EP, deberá realizarse un análisis casuístico en cada caso concreto, debiendo concurrir los siguientes elementos:

1º) tiene que poder apreciarse la existencia de un emplazamiento en el que con carácter fijo se desarrolle los negocios, sin que sea exigible la presencia física.

⁵⁰ BECERRA PEÑA, D. L., ROSALES SOTO, A., y GUTIÉRREZ MORENO, P., “Desafíos tributarios de la digitalización de la economía: una reflexión en torno al Proyecto BEPS”, *The Andhauac journal*, nº 23, 2024, p. 14.

⁵¹ GÓMEZ REQUENA, J. A., y MORENO GONZÁLEZ, S., “La adaptación (...)”, *op. cit.* p. 352.

⁵² GIL GARCÍA, E., “La imposición sobre la renta en la era de la cuarta revolución industrial”, en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (Coord.), *La tributación del comercio electrónico: modelos de negocio altamente digitalizados*, Wolters Kluwer, Madrid, 2022, p. 30.

⁵³ GIL GARCÍA, E., “La imposición sobre (...)”, *op. cit.* p. 34.

⁵⁴ GÓMEZ REQUENA, J. A., “Fiscalidad internacional de la nube y de la impresión en 3D: un desafío irresoluto para BEPS 2.0”, en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (Coord.), *La tributación del comercio electrónico: modelos de negocio altamente digitalizados*, Wolters Kluwer, Madrid, 2022, p. 147.

2º) el dicho emplazamiento ha de tener una relación que sea duradera con una jurisdicción concreta, precisamente para que ésta pueda desplegar derechos tributarios.

3º) resultará imprescindible que, en dicho emplazamiento, se lleve a cabo una actividad económica.

3. 3. CONSIDERACIONES DE LA INTERFAZ ELECTRÓNICA COMO PROVEEDOR Y OBLIGADO TRIBUTARIO

La nueva regulación sobre el IVA en el comercio electrónico incluye, por primera vez, a los titulares de interfaces digitales como colaboradores en la recaudación, gestión y control del impuesto⁵⁵. A nivel europeo, esta medida se basa en la Directiva (UE) 2017/2455 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo, que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011. En España, el Título V del Real Decreto-Ley 7/2021 de 27 de abril adapta las reglas de la Ley del IVA (LIVA, en adelante), en esta materia.

Una lectura del articulado de la Directiva 2006/112/CE, permite colegir que cuando la entrega de bienes se realiza a través de una interfaz electrónica, su titular se convierte en "sujeto pasivo considerado proveedor" en dos casos específicos:

1. Entregas a distancia de bienes importados de terceros territorios o países, en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, entregados a un cliente en la UE, independientemente de si el vendedor (proveedor subyacente) está o no establecido en territorio de la Unión Europea (art. 14 bis, apartado 2 de la Directiva 2006/112/CE).
2. Entregas de bienes dentro de la Comunidad a una persona que no tenga la consideración de sujeto pasivo (consumidor final), tanto en entregas nacionales como en "ventas intracomunitarias a distancia de bienes", cuando el proveedor

⁵⁵ RAMÍREZ GÓMEZ, S., justifica esta nueva situación al considerar que “(...) la creciente utilización de interfaces electrónicas tales como los mercados en línea, plataformas, portales o medios similares, que ha propiciado la aparición de nuevos operadores económicos (Amazon, Alibaba, Aliexpress, eBay, etc.) cuyo tamaño y nivel de información ha alcanzado una indudable relevancia, se ha optado por implicar a los sujetos pasivos titulares de las mismas en la aplicación del IVA en las ventas a distancia, especialmente cuando se trata de bienes importados a la Comunidad desde países o territorios o terceros, con el objetivo de garantizar la percepción del impuesto, así como de aligerar la carga administrativa de los vendedores, las administraciones tributarias y los consumidores”, en “La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales”, *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, nº 459, 2021, p. 17.

subyacente no esté establecido en la UE, independientemente de su valor (art. 14 bis, apartado 1 de la Directiva 2006/112/CE).

En estos casos, se considera que los titulares de las interfaces electrónicas reciben y entregan los bienes en nombre propio, quedando obligados a declarar el IVA devengado en esas ventas. Esto divide la entrega del proveedor subyacente al consumidor final en dos operaciones según recoge el art. 14 bis, apartado 4 de la Directiva 2006/112/CE):

1. Operación B2B, a saber, una entrega del proveedor subyacente a la interfaz electrónica, considerada sin transporte.
2. Operación B2C, a saber, una entrega de la interfaz electrónica al cliente, a la que se atribuye el transporte.

El sujeto pasivo que facilita la entrega a través de una interfaz electrónica es considerado, a efectos del IVA, como el proveedor real de los bienes, adquiriéndolos del proveedor subyacente y vendiéndolos posteriormente al cliente. El devengo del IVA se produce con la aceptación del pago por parte del proveedor o la interfaz electrónica, aunque no coincida con el pago efectivo de la compra (art. 2 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026). En cuanto al tipo de gravamen aplicable, será el correspondiente al bien en el Estado miembro donde se realiza la compra (art. 94 de la Directiva 2006/112/CE).

Para entregas de bienes dentro de la UE o en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI, en adelante), la operación B2B está exenta de IVA, pero se reconoce el derecho a deducción del proveedor subyacente, quien debe expedir una factura de IVA a la interfaz, conforme a las normas del Estado donde se produce la entrega (art. 138, apartado 2 de la Directiva 2006/112/CE). Si se trata de una venta a distancia de bienes importados, al localizarse la entrega (sin transporte), fuera de la UE, estas normas no se aplican a la entrega B2B (art. 2 bis, apartado 5 del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026)⁵⁶.

Resulta imprescindible a los efectos de tributar el IVA, determinar en qué supuestos el titular de la interfaz electrónica facilita las entregas y debe ser considerado sujeto pasivo proveedor. Según el art. 5 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026, se entiende

⁵⁶ RAMÍREZ GÓMEZ, S., “La tributación (...)”, *op. cit.* p. 27.

por facilitar la utilización de una interfaz electrónica para que un cliente y un proveedor puedan establecer contacto y realizar una entrega de bienes a través de esa interfaz⁵⁷.

Una interfaz electrónica no se considera que facilita una entrega de bienes si cumple todas las siguientes condiciones⁵⁸:

- a) No establece los términos y condiciones de la entrega de bienes (art. 5 ter, apartado 1, letra a del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026).
- b) No interviene en la autorización del cobro al cliente (art. 5 ter, apartado 1, letra b del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026).
- c) No interviene en el pedido o la entrega de bienes (art. 5 ter, apartado 1, letra c del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026).

El art. 5 quater del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 limita la responsabilidad del sujeto pasivo considerado proveedor. El titular de la interfaz no estará obligado al pago de un importe de IVA que supere el declarado y pagado sobre esas entregas si se cumplen todas las condiciones que a continuación se enumeran⁵⁹:

- a) Depende de la información facilitada por los proveedores que venden bienes a través de la interfaz o por otros terceros para declarar y pagar correctamente el IVA (art. 5 quater, apartado 1, letra a del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026).
- b) La información facilitada por los proveedores de bienes es errónea (art. 5 quater, apartado 1, letra b del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026).

⁵⁷ “Artículo 5 ter A efectos de la aplicación del artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por “facilitar” la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan establecer un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica. No obstante, un sujeto pasivo no facilitará una entrega de bienes si se cumplen todas las condiciones siguientes:

a) cuando el sujeto pasivo no establezca, de manera directa o indirecta, los términos y condiciones en que se efectúa la entrega de bienes;

b) cuando el sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados;

c) cuando el sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de bienes”.

⁵⁸ ALFONSO GALÁN, R., “Reglamento de Ejecución (ue) 2021/2007, de la Comisión, de 16 de noviembre de 2021, por el que se establecen normas de desarrollo del Reglamento (ue) n.º 904/2010, del Consejo, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas (régimen de franquicia)”, *Ars Iuris Salmanticensis*, nº 10, 2022, p. 288.

⁵⁹ ALFONSO GALÁN, R., “Reglamento (...”, *op. cit.* p. 289.

c) Puede demostrar que no sabía, ni podía razonablemente saber, que la información era incorrecta (art. 5 quater, apartado 1, letra c del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026).

El titular de la interfaz debe actuar con la debida diligencia para obtener toda la información necesaria, estableciéndose normativamente una presunción⁶⁰ según la cual, se reputará que la persona que vende bienes a través de una interfaz electrónica es un sujeto pasivo y la persona que compra esos bienes no lo es, salvo información en contrario (art. 5 quater, apartado 2 del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026).

Las obligaciones registrales para los titulares de interfaces digitales considerados sujetos pasivos proveedores son⁶¹:

- a) Cuando faciliten la entrega de bienes y no tengan la condición de sujeto pasivo, deben llevar un registro de esas operaciones, cuyo contenido se ajustará a lo dispuesto en el art. 54 quater, 2 del Reglamento de Ejecución del IVA, y que deberá ser conservado por un período de diez años y estar disponible electrónicamente previa solicitud de los Estados miembros interesados
- b) Cuando faciliten la entrega de bienes y tengan la condición de sujeto pasivo, deben llevar los registros establecidos en el art. 63 quater del Reglamento de Ejecución del IVA, si han optado por aplicar regímenes especiales, a saber, el de ventanilla única o el de ventanilla única para las importaciones, tal y como manda el art. 63 quater del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011).

3. 4. TIPOLOGÍA DE REGÍMENES ESPECIALES

3. 4. 1. Régimen Exterior de la Unión

Este régimen se aplica a cualquier servicio proporcionado por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de la Unión Europea, dirigido a consumidores finales (arts. 98 y 99 Directiva 2006/112/CE). Con la nueva normativa, el régimen se extiende a las prestaciones de servicios B2C, cuando la prestación, según las reglas de localización (art. 44 de la Directiva 2006/112/CE), se considere situada en un

⁶⁰ DE LA OSA FONDÓN, A., “Nuevas reglas (...)”, *op. cit.* p. 82.

⁶¹ RAMÍREZ GÓMEZ, S., “La tributación (...)”, *op. cit.* pp. 32-33.

Estado miembro. Estos empresarios o profesionales pueden declarar y liquidar el IVA correspondiente en el Estado miembro de identificación a través del sistema de ventanilla única.

3. 4. 2. Régimen de la Unión

El régimen de la Unión es aplicable a los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la UE, que sean diferentes al Estado miembro de destino, a consumidores finales. También se aplica a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes gestionadas por intermediarios digitales, que faciliten la entrega de estos bienes por proveedores no establecidos en la UE al consumidor final (arts. 33 y 14 de la Directiva 2006/112/CE).

Desde el 1 de julio de 2021, los sujetos pasivos que pueden utilizar el régimen jurídico-tributario de UE, es el que a continuación se enumera:

1º) Proveedores establecidos en la UE, los cuales pueden declarar y liquidar el IVA devengado por servicios B2C prestados en Estados miembros distintos al de establecimiento, y por las ventas intracomunitarias a distancia de bienes (art. 369 bis de la Directiva 2006/112/CE).

2º) Proveedores no establecidos en la UE, sujetos a la declaración y liquidar el IVA devengado por ventas intracomunitarias a distancia (art. 369 ter de la Directiva 2006/112/CE).

3º) Intermediarios digitales, los cuales puedan estar establecidos dentro o fuera de la UE, pueden declarar el IVA por ventas intracomunitarias a distancia de bienes y determinadas entregas nacionales de bienes (art. 14 bis de la Directiva 2006/112/CE).

Los sujetos que usen este régimen deben presentar una declaración trimestral a través de la "ventanilla única" del Estado miembro de identificación para todas las operaciones incluidas en el régimen. Además, deben realizar un pago trimestral del IVA declarado y conservar registros de todas las entregas durante diez años (arts. 369 septies y 369 octies de la Directiva 2006/112/CE).

3. 5 RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN

El régimen de importación es aplicable a los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados, cuyo valor no exceda de 150€, con destino a consumidores en cualquier EM de la UE (art. 143 bis de la Directiva 2006/112/CE). Este régimen permite declarar el IVA a través de la ventanilla única. Si el sujeto pasivo no está establecido en la UE, puede designar a un intermediario para cumplir con las obligaciones fiscales en su nombre, salvo que el proveedor esté en un país con un acuerdo de asistencia mutua con la UE (art. 143 ter de la Directiva 2006/112/CE).

Según el art. 163 octovicies de LIVA, los empresarios o profesionales acogidos a este régimen no pueden deducir el IVA soportado en sus operaciones. Sin embargo, tienen derecho a la devolución del IVA soportado en la adquisición o importación de bienes y servicios destinados a las operaciones acogidas a este régimen en el Estado miembro de consumo.

En España, la opción por estos regímenes especiales se formaliza presentando una declaración de alta (formulario 035) en el Estado de identificación correspondiente. Este formulario también se utiliza para modificar la situación o cese de la actividad, así como para la renuncia voluntaria, mediante la presentación de la declaración de cese en el Estado miembro de identificación (art. 119 ter LIVA).

Adicionalmente, existe una modalidad especial para la declaración y el pago del IVA sobre las importaciones, aplicable cuando el empresario no haya optado por la IOSS. Según el art. 167 bis LIVA, esta modalidad se utiliza cuando el valor del envío no supere los 150€ ciento cincuenta euros), los bienes no estén sujetos a impuestos especiales, y el destino final sea el territorio aduanero de la UE. En estos casos, el destinatario es responsable del pago del IVA, y quien presenta los bienes ante la Aduana debe recaudar y pagar el impuesto mediante una declaración mensual.

4. CASO PRÁCTICO

Supuesto Práctico de autoliquidación de IVA Transfronterizo

por una venta celebrada entre dos empresas radicadas en dos Estados Miembros de la Unión Europea

4. 1. ANTECEDENTES DE HECHO

En este supuesto práctico, va a ser objeto de análisis las obligaciones jurídico-tributarias que ambas mercantiles involucradas en el negocio jurídico perfeccionado, deberán soportar en concepto tributario de autoliquidación de IVA transfronterizo. Una de las empresas es de Francia (Empresa A) y, vende productos a una empresa española (Empresa B).

Debe hacerse constar que la Empresa A tiene en territorio español un establecimiento permanente. A mayor abundamiento, también debe consignarse que el producto objeto del contrato de compra-venta, cuyo importe alcanza los 100.000 € se envía desde Francia a España.

4. 2. DATOS DEL SUPUESTO DE LABORATORIO

A) Empresa Vendedora: Empresa A (Francia).

- a) Tiene su sede principal en el Estado francés.
- b) Tienen un establecimiento permanente en España.

B) Empresa Compradora: Empresa B (España)

C) Productos que constituyen el objeto del negocio jurídico: materiales de tipo electrónico.

D) Valor de la Venta: 100.000 €.

E) Fecha de la transacción: 1 de julio de 2024

4. 3. ANÁLISIS JURÍDICO DEL SUPUESTO DE HECHO

La Empresa A, con sede en Francia y establecimiento permanente en España, formaliza negocio de compra-venta con la mercantil española, siendo el objeto del referido negocio la venta de productos electrónicos que adquiere la Empresa B, localizada en España.

Habida cuenta de los Estados en los cuales se radican los centros de operaciones de las mercantiles, se está ante una transacción de naturaleza intracomunitaria, ya que involucra a dos Estados Miembros de la Unión Europea, a saber, Francia y España.

Partiendo de esta circunstancia y atendiendo a las obligaciones inherentes respecto a la declaración el IVA, deben hacerse las siguientes indicaciones:

1º) En relación a al marco jurídico regulador de las obligaciones de IVA en la Transacción Intracomunitaria del supuesto objeto de análisis, lo conformarán los siguientes cuerpos normativos:

- a) Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA).
- b) Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley del IVA) de España.
- c) *Code Général des Impôts* de Francia.

A los efectos de clarificar cuáles son los preceptos concretos que se han de aplicar en el supuesto de la autoliquidación del IVA intracomunitario por la compra-venta de los productos electrónicos entre los dos Estados Miembros de la Unión Europea, se procederá a desglosar cuáles son los preceptos que resultan de aplicación a cada una de las empresas.

a) Empresa A (Francia):

1º) art. 138 de la Directiva 2006/112/CE: La entrega intracomunitaria de bienes está exenta de IVA en el Estado miembro de origen, siempre y cuando el comprador esté registrado a efectos del IVA en otro Estado miembro de la UE y la mercancía sea transportada fuera del Estado miembro del vendedor.

2º) En la legislación francesa, esta exención se refleja en el art. 262 ter del *Code Général des Impôts*.

b) Empresa B (España):

1º) art. 9 de la Directiva 2006/112/CE y Artículo 13 de la Ley del IVA (Ley 37/1992): La adquisición intracomunitaria de bienes se considera como una operación sujeta a IVA en el Estado miembro de destino.

2º) art. 84 de la Ley del IVA (Ley 37/1992): Aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

2º) Tratamiento del IVA

A) Para la Empresa A (Francia):

a) Factura Emitida:

→ La Empresa A debe emitir una factura sin IVA a la Empresa B, ya que la entrega intracomunitaria está exenta de acuerdo con el art. 138 de la Directiva 2006/112/CE y el art. 262 ter del *Code Général des Impôts*.

→ La factura debe incluir el número de IVA intracomunitario de la Empresa B.

b) Declaración Recapitulativa:

→ La Empresa A debe presentar una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias en Francia, reportando la transacción intracomunitaria. Esto es requerido por la legislación francesa.

Para la Empresa B (España):

• Autoliquidación del IVA:

→ La Empresa B debe autoliquidar el IVA correspondiente a la adquisición intracomunitaria en España mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, según lo estipulado en el art. 84 de la Ley del IVA (Ley 37/1992).

→ La Empresa B actúa como si fuera tanto el comprador como el vendedor, lo que significa que declara el IVA repercutido y soportado en su declaración de IVA.

3º) Proceso Detallado de Autoliquidación

A) Factura Emitida por Empresa A:

- a) La Empresa A emite una factura por 100.000 € sin IVA.
- b) Normativa aplicable:

→ art. 262 ter del *Code Général des Impôts*.

→ art. 138 de la Directiva 2006/112/CE.

B) Declaración de la Empresa A en Francia:

a) La Empresa A incluye esta operación en su declaración recapitulativa en Francia.

b) Normativa aplicable:

→ art. 262 ter del *Code Général des Impôts*.

→ art. 138 de la Directiva 2006/112/CE.

C) Autoliquidación del IVA por la Empresa B en España:

a) Declaración de IVA (Modelo 303):

→ La Empresa B debe presentar el modelo 303, donde declara tanto el IVA repercutido como el IVA soportado de la adquisición intracomunitaria.

→ art. 13 de la Ley del IVA (Ley 37/1992), en el que se regula la adquisición intracomunitaria.

→ art. 84 de la Ley del IVA (Ley 37/1992), que establece la inversión del sujeto pasivo.

b) Declaración Recapitulativa (Modelo 349):

→ La Empresa B debe incluir la adquisición intracomunitaria en su declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349).

4º) Ejemplo de Declaración del IVA (Modelo 303):

- Base imponible de la adquisición intracomunitaria: 100.000 €
- IVA repercutido (21%): 21.000 €
- IVA soportado: 21.000 €
- Cuota resultante: 0 € (si tiene derecho a la deducción total del IVA soportado)

5. CONCLUSIONES

PRIMERA. - El comercio electrónico es un fenómeno profundamente influenciado por la SI, la cual ha provocado una transformación significativa tanto en las estructuras industriales como en las relaciones sociales, hasta el punto de que ha sido definida como una tercera revolución industrial, caracterizada por la presencia omnipresente de nuevas tecnologías en todos los aspectos de la vida cotidiana. Esta integración tecnológica ha facilitado la expansión y consolidación del comercio electrónico, auspiciando una nueva manera de llevar a cabo las transacciones comerciales a través de medios digitales.

Así, puede afirmarse que la SI no solo ha permitido un mejor aprovechamiento de los recursos, reduciendo costos y aumentando beneficios para las empresas, sino que también ha impulsado la reestructuración de la prestación de servicios e interacción con ciudadanos y empresas mediante la e-administración. En consecuencia, esta revolución tecnológica ha dado lugar a una nueva forma de entender el comercio, lo cual se traduce en una transformación integral de las cadenas de suministro y demanda, así como en la organización interna de las empresas.

SEGUNDA. - El comercio electrónico se clasifica en varias tipologías, dependiendo de la naturaleza de las transacciones y las partes involucradas, a saber, el comercio online y offline, y los modelos B2B, B2C, C2B y C2C, siendo todas ellas autónomas en lo relativo a sus rasgos característicos, pero, compartiendo elementos comunes. Una de las características más importantes es la de la ubicuidad del comercio electrónico permite que las transacciones se realicen en cualquier momento y lugar, brindando una conveniencia sin precedentes a los consumidores.

Otro de los rasgos más importantes es el alcance global, el cual, permite a las empresas llegar a clientes en cualquier parte del mundo, abriendo nuevas oportunidades de mercado y permitiendo una expansión sin fronteras. La existencia de estándares universales que, es otro de los rasgos definitorios del comercio electrónico, facilita la interoperabilidad entre diferentes sistemas y plataformas, asegurando transacciones eficientes y un intercambio fluido y seguro de información. Por último, también deben ser mencionadas la riqueza en la información disponible, la interactividad entre vendedores y consumidores, la alta densidad de información, la personalización de experiencias y la

integración con tecnologías sociales, como elementos ahormadores del comercio electrónico que, lo convierten en un tipo de comercio único.

TERCERA. - El comercio electrónico se encuentra regulado por un complejo y evolutivo marco jurídico que abarca diversas disciplinas del Derecho, tanto a nivel europeo como nacional. Una de las principales características de la legislación reguladora, es que se ha centrado en proteger al consumidor y asegurar la transparencia y equidad en las prácticas comerciales. En este contexto, el gestor administrativo desempeña un papel crucial, por tratarse de un profesional que se perfila como responsable de asesorar a las empresas sobre las normativas aplicables, asegurando que las prácticas comerciales sean transparentes y equitativas.

A mayor abundamiento, el gestor administrativo desempeña un papel crucial en la protección de datos personales, un aspecto cada vez más relevante en el comercio electrónico debido a la creciente preocupación por la privacidad. La correcta implementación del RGPD y la Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales requiere un conocimiento profundo de sus disposiciones., responsabilidad que pivota sobre la figura del gestor administrativo, quien deberá asegurar que las empresas implementen políticas de privacidad adecuadas, obtengan el consentimiento explícito de los usuarios y gestionen los datos de manera segura y con arreglo a Derecho. Sin embargo, la mayor importancia que adquiere el gestor administrativo en el ámbito del comercio electrónico en su papel de asesor de empresas es dentro del ámbito de las particularidades fiscales de las transacciones electrónicas, tanto a nivel nacional como internacional, asegurando que las empresas cumplan con sus obligaciones tributarias.

CUARTA. - El análisis del IVA en el comercio electrónico revela la complejidad y las dificultades inherentes a la armonización fiscal dentro de la UE, donde la implementación de normativas como la Directiva del IVA (2006/112/CE) y sus modificaciones posteriores busca establecer un marco común para evitar el fraude fiscal y asegurar que el IVA se recaude en el país del consumo. A pesar de estos esfuerzos, existen desafíos significativos, como las cargas administrativas adicionales para las empresas europeas que venden bienes electrónicamente a otros estados miembros, la exención del IVA para bienes de bajo valor que puede fomentar prácticas abusivas, y la ventaja competitiva que disfrutan las empresas de fuera de la UE, que pueden vender a consumidores europeos sin necesidad de registrarse para el IVA. No obstante, la introducción del sistema OSS

pretende simplificar el cumplimiento del IVA y reducir la carga administrativa, aunque sigue requiriendo la intervención de gestores administrativos capacitados para asegurar el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales.

QUINTA. - El concepto de EP es crucial para determinar la jurisdicción fiscal en las operaciones de comercio electrónico transfronterizo, ya que define el derecho de una administración tributaria a gravar un hecho imponible. Sin embargo, la economía digital presenta retos únicos en la determinación del EP, debido a la falta de infraestructura física tradicional, extremo que ha potenciado prácticas adscritas a las denominadas como de "ingeniería fiscal" para ubicar sus EP en zonas de baja tributación, minimizando así su carga fiscal. La evolución de la economía digital exige que el Derecho Tributario Internacional adapte sus instituciones jurídicas para evitar prácticas defraudatorias y asegurar una tributación justa, destacando en este contexto muy especialmente las recomendaciones del Plan BEPS de la OCDE, cuyo objetivo es consolidar un sistema fiscal que evite la creación de paraísos fiscales y garantice que las transacciones electrónicas transfronterizas cumplan con los requisitos fiscales de manera simétrica y equitativa.

SEXTA. - La inclusión de las interfaces electrónicas como sujetos pasivos y obligados tributarios en la nueva regulación del IVA en el comercio electrónico representa un cambio significativo en la gestión y recaudación de este impuesto. Esta medida, fundamentada en la Directiva (UE) 2017/2455 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026, establece que los titulares de interfaces electrónicas se consideran proveedores en determinadas situaciones, tales como entregas a distancia de bienes importados de bajo valor y ventas intracomunitarias a consumidores finales.

Este marco normativo exige que las interfaces electrónicas declaren el IVA devengado en estas ventas, separando la transacción en dos operaciones: una B2B entre el proveedor subyacente y la interfaz, y una B2C entre la interfaz y el cliente final. Aunque esta normativa busca reducir el fraude fiscal y asegurar una recaudación eficiente del IVA, también impone responsabilidades adicionales a las interfaces electrónicas, que deben garantizar la correcta declaración y pago del IVA, además de cumplir con obligaciones registrales estrictas.

SÉPTIMA. - El establecimiento de regímenes especiales de IVA, como el Régimen Exterior de la Unión, el Régimen de la Unión y el Régimen de Importación, facilita la

declaración y liquidación del IVA para los empresarios y profesionales involucrados en el comercio electrónico. Así, el Régimen Exterior de la Unión permite a los empresarios no establecidos en la UE declarar y liquidar el IVA a través de un sistema de ventanilla única para servicios B2C prestados en la UE. Por otro lado, el Régimen de la Unión aplica tanto a servicios prestados por empresarios de la UE en diferentes estados miembros como a ventas a distancia intracomunitarias y entregas gestionadas por intermediarios digitales. Por último, el Régimen de Importación se dirige a ventas a distancia de bienes importados de bajo valor.

Estos regímenes especiales simplifican las obligaciones fiscales al centralizar la declaración y el pago del IVA en una única plataforma, reduciendo así la carga administrativa para los operadores del comercio electrónico. Sin embargo, es fundamental que los sujetos pasivos cumplan con sus responsabilidades tributarias y mantengan registros adecuados para garantizar el cumplimiento de las normativas fiscales y evitar sanciones, situación que nuevamente perfila a la figura del gestor administrativo como fundamental a los efectos de dar cumplimiento en tiempo y forma a todas las obligaciones jurídico-tributarias de naturaleza formal y sustantiva.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLAMO CERRILLO, R., “La sociedad de la información y la aparición del comercio electrónico”, recuperado en <https://vlex.es/vid/sociedad-informacion-aparicion-comercio-657949001>, consultado en fecha 02/06/2024.
- ALFONSO GALÁN, R., “Reglamento de Ejecución (ue) 2021/2007, de la Comisión, de 16 de noviembre de 2021, por el que se establecen normas de desarrollo del Reglamento (ue) n.º 904/2010, del Consejo, en lo que respecta al régimen especial de las pequeñas empresas (régimen de franquicia)”, *Ars Iuris Salmanticensis*, nº 10, 2022, p. 288.
- ALFONSO SÁNCHEZ, I. R., “La Sociedad de la Información, Sociedad del Conocimiento y Sociedad del Aprendizaje. Referentes en torno a su formación”, *Bibliotecas. Anales de Investigación*, nº 2, 2016, p. 232.
- ÁLVAREZ MORENO, M. T., *La contratación electrónica mediante plataformas en línea. Modelo negocial (B2C), régimen jurídico y protección de los contratantes (proveedores y consumidores)*, Editorial Reus, Madrid, 2021, p. 8.
- ÁVILA GONZALES, N. P., *El comercio electrónico en Bolivia: el nuevo horizonte y sus desafíos jurídicos*, Universidad de Valencia, Valencia, 2023, p. 39.
- AVILÉS SOLANA, A., “Evaluación del plan de armonización fiscal en la Unión Europea”, *Semestre Económico*, nº 12, 2023, p. 35.
- BECERRA PEÑA, D. L., ROSALES SOTO, A., y GUTIÉRREZ MORENO, P., “Desafíos tributarios de la digitalización de la economía: una reflexión en torno al Proyecto BEPS”, *The Andahuac journal*, nº 23, 2024, p. 14.
- BERROCAL LANZAROT, A. I., *Estudio jurídico-crítico sobre la Ley orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de protección de datos personales y garantía de los derechos digitales*, Editorial Reus, Madrid, 2019, pp. 123-124.
- CORVALÁN, J. A., “Inteligencia artificial: retos, desafíos y oportunidades. Prometea: la primera inteligencia artificial de Latinoamérica al servicio de la Justicia”, *Revista de Investigações Constitucionais*, 2017, nº 5, pp. 296-297.

DE BARRÓN ARNICHEZ, P., “La pérdida de privacidad en la contratación electrónica (entre el Reglamento de protección de datos y la nueva Directiva de suministro de contenidos digitales)”, *Cuadernos Europeos de Deusto*, nº 61, 2019, p. 34.

DELGADO GARCÍA, A. M., y OLIVER CUELLO, R., “Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 20, 2015, p. 7.

DE LA OSA FONDÓN, A., “Nuevas reglas de tributación del régimen especial de ventas a distancia, establecidas por el Real Decreto Ley 7/2021”, *Anuario del Centro de la Universidad Nacional de Educación a Distancia en Calatayud*, nº 27, 2021, p. 77-78.

DE KLOK, A. D., “Derecho aplicable al comercio electrónico”, *Seqüênciia estudos jurídicos e políticos*, nº 50, 2005, p. 284.

DURÁN CABRÉ, J. M., “La armonización fiscal en la Unión Europea: evolución y prioridades actuales”, *Papeles de Economía española*, nº 141, 2014, pp. 100-101.

EGEA PÉREZ-CARASA, I., “2021 un ejercicio con cambios fiscales relevantes para un sector en auge como es el comercio electrónico (*e-commerce*)”, *Derecho Digital e Innovación*, nº 10, 2021, p. 64.

ESCOBAR ESPINAR, M., *El comercio electrónico: perspectiva presente y futura en España*, Fundación Retevisión, Madrid, 2000, p. 18.

FAÚNDEZ UGALDE, A., “El problema del concepto actual de establecimiento permanente en los convenios de doble tributación internacional frente a los nuevos desafíos fiscales en la economía digital”, *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, nº 7, 2018, pp. 156-157.

GARCÍA-OLÍAS JIMÉNEZ, D., “El concepto tributario de establecimiento permanente”, *Actualidad Jurídica de Uría Menéndez*, nº 34, 2011, p. 232.

GARRIGA DOMÍNGUEZ, A., “La elaboración de perfiles y su impacto en los derechos fundamentales. Una primera aproximación a su regulación en el reglamento general de protección de datos de la Unión Europea”, *Derechos y libertades: Revista de Filosofía del Derecho y derechos humanos*, 2019, nº 38, p. 109.

GIL GARCÍA, E., “La imposición sobre la renta en la era de la cuarta revolución industrial”, en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (Coord.), *La tributación del*

comercio electrónico: modelos de negocio altamente digitalizados, Wolters Kluwer, Madrid, 2022, p. 30.

GÓMEZ REQUENA, J. A., y MORENO GONZÁLEZ, S., “La adaptación del concepto de establecimiento permanente al contexto comercio digital: de la fijeza a la presencia virtual y economía significativa”, en GARCÍA MARTÍNEZ, A. (Coord.), *Residencia y establecimiento permanente como puntos de conexión en la fiscalidad internacional: reflexiones y propuestas de futuro*, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2018, p. 349.

GÓMEZ REQUENA, J.A., “Fiscalidad internacional de la nube y de la impresión en 3D: un desafío irresoluto para BEPS 2.0”, en SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G. (Coord.), *La tributación del comercio electrónico: modelos de negocio altamente digitalizados*, Wolters Kluwer, Madrid, 2022, p. 147.

HERRERO JIMÉNEZ, M., *La protección del consumidor en el comercio electrónico transfronterizo*, Editorial Reus, Madrid, 2021, pp. 63-64.

LONGÁS LAFUENTE, A., “Nuevas reglas comunitarias en la aplicación del IVA. Examen del Reglamento de ejecución UE/282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011”, *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, nº 341, 2011, p. 54.

LÓPEZ RICHART, J., “El reglamento de servicios digitales: un nuevo marco de responsabilidad para los prestadores de servicios intermediarios en la Unión Europea”, *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, nº 62, 2023, p. 87.

MACARRO OSUNA, J. M., “La competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA”, *Revista española de Derecho Financiero*, nº 161, 2014, pp. 5-6.

MARTÍNEZ LÓPEZ, F., y JAÉN, R., “Análisis evolutivo y dimensional del concepto de comercio electrónico”, *Saberes. Revista de Ciencias Sociales, Artes y Lenguas*, nº 1, 2018, pp. 4-5.

MEDINA GUERRERO, M., “El conflicto entre la transparencia y la protección de datos tras la entrada en vigor del Reglamento General de Protección de Datos”, *Revista Española de la Transparencia*, nº 17, 2023, pp. 55-56.

MURCIA ZORRILLA, C. P., *Factores determinantes en la adopción del e-commerce: la innovación en marketing de las empresas*, Universitat Oberta de Catalunya, Barcelona, 2022, pp. 190-191.

OLIVER CUELLO, R., “Big data e inteligencia artificial en la Administración tributaria”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 33, 2021, p. 4.

PANIZA FULLANA, A., *Protección de datos y comercio electrónico*, Universitat Oberta de Catalunya, Barcelona, 2016, p. 89.

PONT CLEMENTE, J. F., “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, *Revista Técnica Tributaria*, nº 63, 2003, pp. 77-79.

RASTROLLO SUÁREZ, J. J., “La profesión de gestor administrativo y los derechos de los ciudadanos”, *Revista Jurídica de Catilla y León*, nº 49, 2019, p. 177.

RAMÍREZ GÓMEZ, S., “La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, nº 459, 2021, p. 17.

RAMOS PRIETO, J., “El IVA y el comercio electrónico transfronterizo: modificaciones normativas resultantes del Plan de acción de la Comisión de 2016”, *Studi Tributari Europei*, nº 8, 2019, p. 159.

ROBAYO BOTIVA, M. D., “El comercio electrónico: concepto, características e importancia en las organizaciones”, *Apropiación social el conocimiento*, nº 20, 2020, pp. 6-9.

RODRÍGUEZ DE LAS HERAS BALLELL, T., *El régimen jurídico de los mercados electrónicos cerrados*, universidad Carlos III de Madrid, Madrid, 2006, p. 31.

RODRÍGUEZ GARCÍA, N., “La responsabilidad de las plataformas de economía colaborativa a la luz de la Ley 34/2002 de servicios de la sociedad de la información”, *Anales de la Facultad de Derecho*, nº 38, 2021, p. 136.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E. M., “Nuevos desafíos en la fiscalidad internacional del comercio electrónico”, *Quincena Fiscal*, nº 14, 2021, p. 23.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E M., “Retos fiscales del comercio electrónico en el ámbito internacional”, en PÉREZ CALLE, R, D. (Coord.), *Empresa, economía y derecho. Oportunidades ante un entorno global y disruptivo*, Dykinson, Madrid, 2022, p. 684.

SÁNCHEZ SERENA, E., “La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online”, *Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 18, 2014, p. 61.

SOLEDISPA RODRÍGUEZ, X. E., SIERRA GONZÁLEZ, M. C., y PIONCE CHOEZ, J., “La gestión administrativa, factor clave para la productividad y competitividad de las microempresas”, *Dominio de las Ciencias*, nº 8, 2022, pp. 285-286.

VÁZQUEZ BADIOLA, J., “Hacia el régimen definitivo del IVA: de la MOSS a la OSS”, *Cuadernos de Formación/Colaboración*, nº 26, 2020, p. 269.

VILLAR EZCURRA, M., “El alcance del *reverse charge* como técnica coordinada en la lucha contra el fraude en el IVA”, en ADAME MARTÍNEZ, F. D., RAMOS PRIETO, J., y LASARTE ÁLVAREZ, F. J. (Coords.), *Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez*, Ministerio de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2014, p. 1036.