

NUEVA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

PASO A PASO

Visión actualizada de la tributación directa e indirecta del
e-commerce a partir del 1 de julio de 2021

1.ª EDICIÓN 2021

Incluye casos prácticos



NUEVA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Visión actualizada de la tributación directa e indirecta
del *e-commerce* a partir del 1 de julio de 2021

1.ª EDICIÓN 2021

**Obra realizada por el Departamento de
Documentación de Iberley**

Colaborador

Kevin Dacosta López

COLEX 2021

Copyright © 2021

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal). El Centro Español de Derechos Reprográficos (www.cedro.org) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados. No obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex S.L. habilitará a través de la web www.colex.es un servicio online para acceder a las eventuales correcciones de erratas de cualquier libro perteneciente a nuestra editorial, así como a las actualizaciones de los textos legislativos mientras que la edición adquirida esté a la venta y no exista una posterior.

© Editorial Colex, S.L.
Calle Costa Rica, número 5, 3º B (local comercial)
A Coruña, 15004, A Coruña (Galicia)
info@colex.es
www.colex.es

I.S.B.N.: 978-84-1359-263-3
Depósito legal: C 1009-2021

SUMARIO

1. DEFINICIÓN DE COMERCIO ELECTRÓNICO	9
2. LA FACTURACIÓN EN EL ÁMBITO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO: LA FACTURA DIGITAL	15
3. FISCALIDAD DIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	23
3.1. Fiscalidad directa en el comercio electrónico: Impuesto sobre Sociedades	23
3.1.1. Problemática de la residencia fiscal y el establecimiento permanente	24
3.1.2. Renta gravable: calificación jurídica de las rentas	33
3.2. Fiscalidad directa en el comercio electrónico: IRPF e IRNR	40
4. FISCALIDAD INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO: NOVEDADES NORMATIVAS	55
4.1. Fiscalidad indirecta del comercio electrónico: régimen especial de ventas a distancia (IVA)	60
4.1.1. Reglas generales de localización de las entregas de bienes en las ventas a distancia	60
4.1.2. Opción por la tributación en destino de las entregas de bienes	64
4.1.3. Reglas generales de localización de los servicios contratados por vía electrónica	64
4.1.4. Reglas especiales por utilización de una interfaz digital	66
4.2. Fiscalidad indirecta del comercio electrónico: régimen aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (IVA)	70
4.3. Fiscalidad indirecta del comercio electrónico: regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y servicios TRE	79
4.4. Tipo impositivo aplicable al comercio electrónico	84
4.5. Obligaciones formales y registrales del comercio electrónico	91
ANEXO. CASOS PRÁCTICOS	97
Interfaz digital que facilita entregas de bienes en la UE (bienes situados en la UE): tributación IVA	99
Interfaz digital que facilita entregas de bienes en la UE (bienes situados fuera UE): tributación IVA	101
Ventas a distancia intracomunitaria de bienes (inferiores a 10.000 euros) facilitadas a través de una interfaz digital (IVA)	103
Ventas a distancia por parte de empresa española en otro Estado miembro: tributación en el IVA	105

SUMARIO

Forma de cumplimentar el INTRASTAT	111
Tratamiento del IVA en el comercio electrónico desarrollado por persona física . . .	115
Valoración de las operaciones del comercio electrónico (IVA): gastos de transporte .	119

1. DEFINICIÓN DE COMERCIO ELECTRÓNICO

En las últimas décadas uno de los fenómenos que más ha empujado las economías de todo el mundo es, sin lugar a duda, la posibilidad de poder enviar sus productos a cualquier parte del mundo en pocas horas. Esta nueva vía de comercio, abierta a raíz de la implantación de internet en todas las facetas de la vida, se abre no sólo para las grandes empresas que sí fueron las pioneras en el desarrollo de este nuevo tipo de comercio, pero que hoy en día se configuran como meros operadores en el mismo abriendo paso a todas aquellas personas que quieran entrar en él.

El comercio electrónico, entendido tal como la transacción de bienes a través de medios informáticos, electrónicos, etc., percibiendo una contraprestación por ello, se encuadra dentro de lo que comúnmente se conoce en el ámbito tributario como ventas a distancia. Sin duda, la figura de las ventas a distancia regula un concepto más amplio que el del propio comercio electrónico, sin embargo, podemos equipararlos para dar una coherencia y lógica al análisis de la figura.

Definición

El comercio electrónico es, en esencia, la transformación natural del comercio tradicional derivada de la implementación de la TICs. Sin embargo, esta figura posee una serie de características diferenciadoras del comercio tradicional que determinan que su estudio deba realizarse atendiendo no tanto a la valoración de los bienes que integran las operaciones que en dicho concepto se engloban, como viene siendo habitual en el comercio tradicional, sino que debe centrarse este en dos puntos clave: el lugar de realización de las operaciones o donde han de entenderse estas realizadas y los principios jurídicos que rigen las operaciones, es decir, la calificación jurídica que se da a las operaciones.

La definición técnica de comercio electrónico es dada por la Organización Mundial del Comercio en su programa de trabajo sobre el comercio electrónico adoptado por el Consejo General el 25 de septiembre de 1988 al establecer que:

«Se entiende por la expresión “comercio electrónico” la producción, distribución, comercialización, venta o entrega de bienes y servicios por medios electrónicos».

Por tanto, debe entenderse por aquel toda transacción y puesta disposición de bienes por parte de un prestador en favor de la contraprestación percibida por el servicio dada por un consumidor.

Sin embargo, sí posee una serie de características diferenciadoras del comercio tradicional que se desprenden de lo recogido en la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de junio de 2000:

- Venta de bienes y prestación de servicios a distancia.
- Se realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios de manera electrónica.
- Se realiza a petición individual del destinatario de los servicios.

Tipos de comercio electrónico

Debemos tener en cuenta que una de las características del comercio tradicional es la imposibilidad de acceder a determinados mercados físicos por parte de todo el mundo. Por ejemplo, sería imposible abastecer a toda una ciudad desde un único mercado físico. Es por ello que algunos de los mercados terminaron por llevar a cabo una especialización y centrarse en clientes específicos surgiendo así diferentes modalidades de comercio:

- **Comercio *Business to Business* (B2B)**

Se trata de un comercio donde tanto prestador como consumidor son empresas o entidades.

- **Comercio *Business to consumer* (B2C)**

En este caso, el consumidor final es una persona física que no desarrolla una actividad económica. Esta modalidad de comercio se desarrolla a través de una plataforma digital, página web o aplicación en donde se genera un mercado virtual donde los oferentes ponen a disposición sus productos para que puedan ser visto y evaluados por los consumidores.

- **Comercio *Consumer to Consumer* (C2C)**

También puede darse la posibilidad de que una persona física que no desarrolla una actividad económica lleve a cabo una venta a través de internet a otra persona física que tampoco desarrolla una actividad económica. Por ejemplo, una persona que decide vender una chaqueta a través de internet porque nunca la ha utilizado.

Al igual que el tipo de comercio anterior, esta modalidad suele desarrollarse a través de una plataforma digital, página web o aplicación.

- **Comercio *Consumer to Business* (C2B)**

En este caso, una empresa o entidad es el consumidor final, es decir, es la que adquiere los bienes o recibe una serie de servicios. En este caso, el *consumer* o consumidor puede desarrollar o no una actividad económica ya que si, por ejemplo, la persona lleva a cabo la venta de la chaqueta y la empresa o entidad la adquiere porque se dedica a la colocación del *atrezzo* en los teatros, estaría adquiriendo la prenda con la intención de utilizarla en el desarrollo de su actividad económica.

Son importantes estas definiciones para entender la fiscalidad del comercio electrónico ya que una misma operación puede estar gravada o no, por ejemplo, en el ámbito del IVA, en función de quién la realice o cuál sea la intención con la que la realiza, si pretende obtener ingresos de manera habitual y reiterada en el tiempo, es

decir, pretende llevar a cabo una actividad económica o, en contraposición, se trata de una venta ocasional no relacionada con actividad económica alguna.

Normativa aplicable

Las transacciones realizadas a través del comercio electrónico son tan variadas que la normativa aplicable a las mismas sería infinita si no acotásemos de manera artificial la casuística que puede darse.

En el mismo sentido se ha llevado a cabo la legislación en España de la figura en donde el legislador ha pretendido regular el modo a través del cual se lleva a cabo el comercio electrónico, y no los bienes sobre los que versan las operaciones que en él se encuadran.

a. Ley 7/1998, de 13 de abril, sobre condiciones generales de la contratación

Esta ley es la encargada de establecer las condiciones generales de la contratación y es, por tanto, norma base a la hora de hablar sobre la regulación del comercio electrónico y de los contratos que a través de él se suscriban.

b. Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico (LSSI)

Debemos destacar que la regulación del comercio electrónico se deriva de la transposición de las directivas europeas que aplican sobre la materia, siendo una de estas primeras transposiciones lo recogido en la **Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico (LSSI)** que lleva a cabo al transposición de la Directiva 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio, relativa a determinados aspectos de los servicios de la sociedad de la información, en particular, el comercio electrónico en el mercado interior. En esta ley se establecen las pautas por las que se han de regir las comunicaciones comerciales por vía electrónica, se regulan las obligaciones de los intermediarios que prestan servicios audiovisuales, se define la forma en que se han de celebrar los contratos electrónicos y desarrolla el régimen sancionador aplicable al comercio electrónico por incumplimiento de lo regulado en la misma.

Esta es la primera norma en la normativa nacional que dispone que existe una diferenciación entre el comercio electrónico y los servicios prestados de manera electrónica, distinción que se hace extensible hasta hoy en día y que ha adquirido, si cabe, una mayor relevancia con el paso de los años. Es crucial, tanto esta distinción como la calificación de las operaciones, ya que la afectación que se dé a las operaciones dentro de una actividad puede desencadenar una diferencia importante en la tributación de las mismas.

c. Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria

La siguiente transposición importante respecto a la fiscalidad del comercio electrónico es la relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, en concreto, a la transposición, realizada por la **Ley 2/2010, de 1 de marzo**, que se hace en nuestro ordenamiento jurídico interno de la **Directiva 2006/112/CE** del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Esta directiva establece unas normas en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA) que, en algunos casos, están sujetas a interpretación por parte de los Estados miembros. La

adopción de disposiciones de aplicación comunes de la Directiva 2006/112/CE debe garantizar una aplicación del sistema del IVA más conforme con el objetivo del mercado interior en los casos en que se produzcan o puedan producirse divergencias de aplicación incompatibles con el funcionamiento adecuado de dicho mercado. En particular, se establece la exención de los medios de transporte nuevos y cuando realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios a consumidores en un país tercero a la UE y, además, define de manera expresa en su artículo 7 cuáles son los servicios que integran las «prestaciones de servicio efectuadas por vía electrónica»:

«a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;

b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;

c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;

d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;

e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);

f) los servicios enumerados en el anexo I.

3. (...) **no abarcará**, en particular, los casos siguientes:

a) los servicios de radiodifusión y televisión;

b) los servicios de telecomunicaciones;

c) las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica;

d) los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares;

e) el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas; f) los CD y casetes de audio) las cintas de vídeo y DVD;

h) los juegos en CD-ROM; i) los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico;

j) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota;

k) los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos;

l) los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea;

m) los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión;

n) los servicios de ayuda telefónica;

o) los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal;

p) los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas;

q) los servicios telefónicos que incluyan un elemento de vídeo, comúnmente denominados servicios de videofonía;

- r) el acceso a Internet y a la World Wide Web;
- s) los servicios telefónicos prestados a través de Internet».

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

Este RD-ley es el encargado de dar una definición sobre las ventas a distancia al establecer en su artículo 92 lo siguiente:

«1. Se regirán por lo dispuesto en este título los contratos celebrados a distancia con los consumidores y usuarios en el marco de un sistema organizado de venta o prestación de servicios a distancia, sin la presencia física simultánea del empresario y del consumidor y usuario, y en el que se hayan utilizado exclusivamente una o más técnicas de comunicación a distancia hasta el momento de la celebración del contrato y en la propia celebración del mismo.

Entre otras, tienen la consideración de técnicas de comunicación a distancia: el correo postal, Internet, el teléfono o el fax».

e. Ley 22/2007, de 11 de julio, sobre comercialización a distancia de servicios financieros destinados a los consumidores

Esta ley regula la comercialización a distancia de servicios financieros destinados a los consumidores. La referida ley regula de forma específica la protección al consumidor en la prestación de servicios financieros a distancia mediante, entre otras medidas, la obligación genérica de facilitar información exhaustiva al consumidor sobre el contrato con carácter previo a su celebración y reconociendo al consumidor un derecho específico de desistimiento del contrato celebrado a distancia.

Estas son algunas de las normas que operan sobre el comercio electrónico en España. Evidentemente, la fiscalidad de las operaciones aquí regulada se encuentra también recogida, siguiendo el principio de reserva de ley, en la **normativa específica de cada tributo** distinguiendo los siguientes:

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades

(Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y Ley 27/2017, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades)

A las personas físicas que lleven a cabo una actividad económica les serán de aplicación las normas de valoración del rendimiento neto que se establecen en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, es por ello que englobamos aquí ambas figuras impositivas. Así, tributarán las operaciones como corresponda en función de la naturaleza de las rentas obtenidas.

RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos (V0552-21), de 11 de marzo

Asunto: un ganadero se pregunta si las ventas realizadas a través de un sistema de ventas *online* determinan que tiene que darse de alta en un epígrafe del IAE de comercio al por menor.

«(...) las ventas por internet de los productos de la explotación ganadera no constituyen una actividad económica diferenciada de la actividad ganadera desarrollada por la consultante, por lo que la cuestión planteada en relación con el IRPF carece de contenido, debien-

NUEVA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

PASO A PASO

El mundo del comercio internacional es un ámbito en continuo cambio y adaptación. Sin duda, uno de los cambios más importantes en las últimas décadas es la creciente relevancia que ha ido alcanzando el comercio electrónico dentro de este, derivado de la mejora en las infraestructuras dedicadas al transporte de mercancías y la accesibilidad por parte de todos los usuarios de herramientas que permiten operar en él. Cualquier persona con un ordenador es capaz de llevar a cabo una operación de comercio internacional en la que puede solicitar un producto radicado en la otra punta del mundo con un solo *click* y, además, llevar a cabo su pago con otro.

Este cambio de paradigma ha determinado que a lo largo de los últimos años el poder legislativo haya puesto el foco sobre estas nuevas vías que ha tenido la economía digital para abrirse paso. Por supuesto, el más importante pilar a estudio es el relacionado con la vertiente de los ingresos públicos, es decir, con los tributos. Es por ello que, ante las últimas modificaciones introducidas tanto en la normativa interna española como las decisiones tomadas en el ámbito supranacional de la Unión Europea, se hace necesario un estudio del nuevo paradigma del comercio electrónico en la actualidad enfocado no sólo en su fiscalidad directa (Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de No Residentes) sino también en la vertiente indirecta de su fiscalidad (Impuesto sobre el Valor Añadido).

Esta guía se ha estructurado diferenciando entre una primera parte relativa a la definición del comercio electrónico y su situación actual en el paradigma legislativo, y una segunda parte donde se desarrolla un estudio pormenorizado de su fiscalidad directa e indirecta y los retos y dificultades que ésta afronta.

Así, para dotar a esta guía de un eminente contenido práctico, se incluyen a lo largo de la obra esquemas, resolución directa de preguntas frecuentes, análisis jurisprudencial y de resoluciones administrativas relevantes y una relación de casos prácticos de interés para el objeto de estudio.



www.colex.es



PVP 19,00 €

ISBN: 978-84-1359-263-3



9 788413 592633