

[www.uoc.edu/idp](http://www.uoc.edu/idp)**Monográfico «Tributos en la sociedad de la información»**

ARTÍCULO

# La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos

**Bartolomé Borrego Zabala**

Vocal responsable de la División de Nuevas Tecnologías

Delegación Especial de Andalucía, Ceuta y Melilla

Agencia Estatal de Administración Tributaria

Fecha de publicación: junio de 2014

**Resumen**

Los nuevos modelos de negocio digitales, así como la complejidad de algunas operaciones de comercio electrónico, encuentran en la red el nicho idóneo para la derivación de los beneficios hacia territorios en los que existe una menor o nula tributación, y también la forma de incumplir, en ocasiones, con las obligaciones tributarias. Ello dificulta enormemente la fiscalización de este tipo de operaciones, así como el control del fraude por las administraciones tributarias. La rápida evolución de las nuevas tecnologías pone en evidencia muchas veces a los legisladores, que, en ocasiones, se quedan desfasados con respecto a las complejas operaciones que surgen casi a diario en el mundo virtual, y obliga a las administraciones a un ejercicio continuo de actualización y adaptación de las normas para ajustarse a la nueva realidad que trae consigo la economía digital.

**Palabras clave**

comercio electrónico, negocios electrónicos, economía digital, internet, tributación, fiscalidad, fraude fiscal, control tributarios

**Tema**

Fiscalidad de los negocios electrónicos

## *The Necessary Adaptation of Taxation to The New Trends in E-Business*

### **Abstract**

*The new models of digital business and the complexity of certain e-commerce transactions make the Internet both the ideal place for diverting profits to territories that impose less or no taxation and the means for, on occasions, committing tax evasion. This makes taxing this type of transactions and fraud control by tax authorities extremely difficult. The rapid evolution of the new technologies frequently catches governments out, which can get left behind with regard to complex transactions that take place on a daily basis in the virtual world and require the continual amending and adapting of regulations to adjust to the new reality brought about by the digital economy.*

### **Keywords**

*E-commerce, e-business, the digital economy, the Internet, taxation, tax law, tax fraud, tax control*

### **Topic**

*Taxation of e-businesses*

## Introducción

El *e-commerce*, o comercio electrónico, se ha convertido hoy por hoy en un modelo de negocio que las empresas empiezan a adoptar, unas como único remedio para poder subsistir en épocas como las actuales con tantas dificultades económicas y otras, en cambio, porque han visto claras, entre otras ventajas, las oportunidades de negocio y la apertura a los mercados internacionales que ofrece su adopción.

Las circunstancias económicas y las particulares características que ofrece el medio electrónico han permitido que un conjunto de ordenadores interconectados entre sí hayan transformado profunda y rápidamente nuestra sociedad y la forma de hacer negocios. En unos tiempos como los actuales se abre, además, un inexplorado abanico de posibilidades para el mundo empresarial, permitiendo la consecución de innumerables ventajas competitivas en un escenario como en el que nos movemos, donde las reglas del juego han cambiado, donde la utilización del medio electrónico se convierte en algo esencial y donde el comercio electrónico va ocupando cada vez más un papel primordial en el mundo empresarial.

Sin embargo, la complejidad de la realidad económica, unido a la rapidez con que evolucionan las nuevas tecnologías,

ha provocado, por un lado, que las empresas se enfrenten a complejos sistemas tributarios que dificultan en muchos casos la adopción plena y acorde con la regulación del *e-commerce*, y, por otro lado, que las administraciones tributarias se resistan a renunciar a los antiguos modelos fiscales, en algunos casos obsoletos y alejados de la realidad, que requieren un profundo cambio conceptual, con lo que el fraude fiscal «campa a sus anchas».

En este mundo económico donde se entremezcla lo real y lo virtual, los modelos de negocio apoyados en la globalización, la internacionalización y la virtualización de sus actividades encuentran en la red el nicho idóneo para la expansión, pero también para la derivación de los flujos tributarios hacia lugares de menor tributación o incluso de nula tributación, originando un importante coste de oportunidad (en términos recaudatorios) para las distintas administraciones tributarias mundiales. En la mente de todos están las continuas noticias que copan las cabeceras de los diarios sobre la forma de eludir los impuestos que tienen las grandes corporaciones tecnológicas que operan básicamente a través de internet (Apple, Amazon, Google, Facebook, etc.).

Ante este panorama, y siguiendo un orden cronológico, voy a incluir algunas reflexiones sobre la tributación actual del *e-commerce* y la problemática de la fiscalización de este tipo de actividades, así como algunas ideas acerca de la línea

que deberían seguir las administraciones tributarias para adaptarse a los nuevos sistemas de economía digital actuales y los primeros pasos puestos en marcha en este sentido.

## 1. Situación actual de la tributación en el comercio electrónico

El primer aspecto que conviene aclarar y con el que comenzaré este repaso por los sistemas de tributación es el de **definir el e-commerce**, ya que todavía son muchos los que piensan que el e-commerce está destinado únicamente a aquellos productos que se encuentran en formato digital y que viajan por medios electrónicos.

El comercio electrónico puede definirse como aquella forma de transacción comercial en la que un suministrador provee de bienes y servicios a un cliente a cambio de un pago, y donde ambas partes interactúan electrónicamente en lugar de hacerlo por intercambio o contacto físico directo. El comercio electrónico implica la realización de negocios *online* o, lo que es lo mismo, vender y comprar productos y prestar servicios a través de *sites* ubicados en la red, independientemente del canal por el que luego circule el producto o servicio (electrónico o tradicional).

Establecer esta conceptualización es fundamental, pues, como ocurre en otros aspectos, el concepto económico o comercial no tiene por qué coincidir con el fiscal; de hecho, por más que busquemos no encontraremos en la normativa tributaria ninguna referencia al término *tributación del comercio electrónico*, y sí en cambio a la forma de tributar de las entregas de bienes, la prestación de servicios tradicionales y los prestados por vía electrónica, e incluso a las importaciones y exportaciones. De esta manera, observamos que existen operaciones de comercio electrónico como puede ser la adquisición de un vehículo de EE.UU., mientras que fiscalmente se trataría simplemente de una importación de mercancías; y, de la misma manera, podríamos situarnos ante prestaciones de servicios contratados de forma presencial que, por tanto, conceptualmente no constituyen una operación de comercio electrónico y sin embargo su consecución se lleva a cabo exclusivamente a través de la red, tributando como servicio prestado por vía electrónica.

Por otro lado, podemos establecer diferentes **clasificaciones del e-commerce**, de las que solo una nos puede servir para introducirnos en la fiscalidad de estas operaciones.

La primera de las clasificaciones sería la establecida en función de los agentes que participan en la relación «B2B, B2C, B2E, B2A, B2G, A2C, C2C, etc.», una modalidad de clasificación que no ofrece ninguna similitud con la tributación, y cada una de ellas presentaría, a su vez, múltiples formas de tributar.

La segunda clasificación sería la basada en la forma o canal a través del cual se interactúa: *e-commerce* (vinculado al uso del ordenador), *m-commerce* (*Mobile Commerce*) y *t-commerce* (*Tablet Commerce*), así como las nuevas variantes de las anteriores que empiezan a surgir, como son *s-commerce* (*Social Commerce*), *F-commerce* (*Facebook Commerce*) o *c-commerce* (*Couch Commerce*), unas figuras con las que tampoco encontramos una manera clara de enfocar la forma de tributar, ya que todas ellas presentan múltiples variantes.

Por último, podemos establecer una clasificación del e-commerce que es la que se aproxima más a las distintas figuras impositivas que habrá que tener en cuenta a la hora de establecer el tipo de tributación, y es el **comercio electrónico indirecto**, o también **comercio electrónico offline**, que comprende la contratación por vía electrónica de prestaciones que consisten en la entrega de bienes materiales o tangibles o de servicios no prestados por vía electrónica. Equivale a la modalidad de contratación recogida en la Ley de comercio minorista, la denominada *venta a distancia*, donde la transmisión de oferta se realiza por cualquier medio de comunicación organizado por el vendedor. Como contraposición al anterior tenemos el **comercio electrónico directo**, o **comercio electrónico online**, modalidad que recoge los servicios prestados por medios electrónicos, que incluiría tanto los servicios como los productos en formato digital, y en el que la oferta y aceptación del producto se realiza en su totalidad por medios electrónicos (ordenadores, *smartphones*, *tablets*...).

Asentado entonces el concepto de e-commerce y basándonos en la última de las clasificaciones de este, procede **calificar las distintas operaciones comerciales** que se pueden dar a efectos de la tributación del IVA, así como la **localización** de cada una de ellas.

La primera sería la de **entrega de bienes**, que se correspondería con las entregas de productos *offline* y que no presenta gran problemática en lo relativo a su localización, ya que al tratarse de bienes físicos las distintas operaciones que podrían darse son: entregas u operaciones interiores, es

decir, una compraventa tradicional realizada entre residentes; adquisiciones intracomunitarias, en las que comprador y vendedor se encuentran en estados miembros distintos, incluyendo dentro de esta categoría la modalidad de ventas a distancia o por catálogo; y, por último, la importación o exportación, cuando uno de los operadores reside en un estado miembro y el otro en un tercer país.

La definición de *entrega de bienes* la encontramos, en primer lugar, en la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo (Sexta Directiva), y, posteriormente, en la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, que la definieron como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», lo que nos lleva a definir los servicios por exclusión. De esta manera, tienen la consideración de **prestaciones de servicios** todas aquellas operaciones que no constituyen entregas de bienes de acuerdo con la propia definición contenida en las dos directivas anteriores. Estos servicios coinciden con las operaciones en línea y se entienden localizados en la sede de la actividad económica del destinatario o, en su defecto, en el domicilio de quien los preste, y en ellas intervienen operadores que pueden estar localizados tanto en el interior del territorio de aplicación del impuesto (TAI) como en estados miembros diferentes, o incluso en terceros países.

Además, la vigente Ley 37/1992, del IVA, recoge en su artículo 70.Uno.4º.B) una nueva clasificación de operaciones: los **servicios prestados por vía electrónica**. Estos los define como «aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos», citando, además, una enumeración no exhaustiva de las operaciones que, a efectos del IVA, tienen tal consideración, entre las que incluye las siguientes:

- El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- El mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- El suministro de programas y su actualización.
- El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- El suministro de música, películas, juegos –incluidos los de azar o de dinero– y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- El suministro de enseñanza a distancia.

Por tanto, la clasificación que habremos de tener en cuenta a la hora de calificar las operaciones a efectos de su tributación queda concretada en el siguiente cuadro:

**Cuadro n.º 1: Clasificación de las operaciones a efectos de su tributación.**

<b>Bienes tangibles</b>	Entrega de bienes Art. 8 LIVA	
<b>Bienes intangibles</b>	Prestación de servicios (por exclusión) Art. 11 LIVA	Servicios prestados por vía electrónica Art. 70.Uno.4º.B) LIVA
		Servicios distintos de los prestados por vía electrónica

La casuística de operaciones con la que podemos encontrarnos empieza, pues, a complicarse, ya que podemos hablar ahora de comercio electrónico de mercancías, de prestación de servicios o de servicios prestados por vía electrónica e, incluso, de que las operaciones sean de adquisición o de venta, y de que estas se realicen con unos territorios u otros. Por ello, y de acuerdo con lo anteriormente expuesto, procede por último delimitar los distintos territorios con los que podemos realizar todas estas operaciones:

- España peninsular e Islas Baleares.
- Canarias, que sí forma parte del territorio aduanero comunitario<sup>1</sup> (TAC), pero no del territorio de aplicación del

1. Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, que aprueba el Código aduanero comunitario, y Reglamento (CE) n.º 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado).

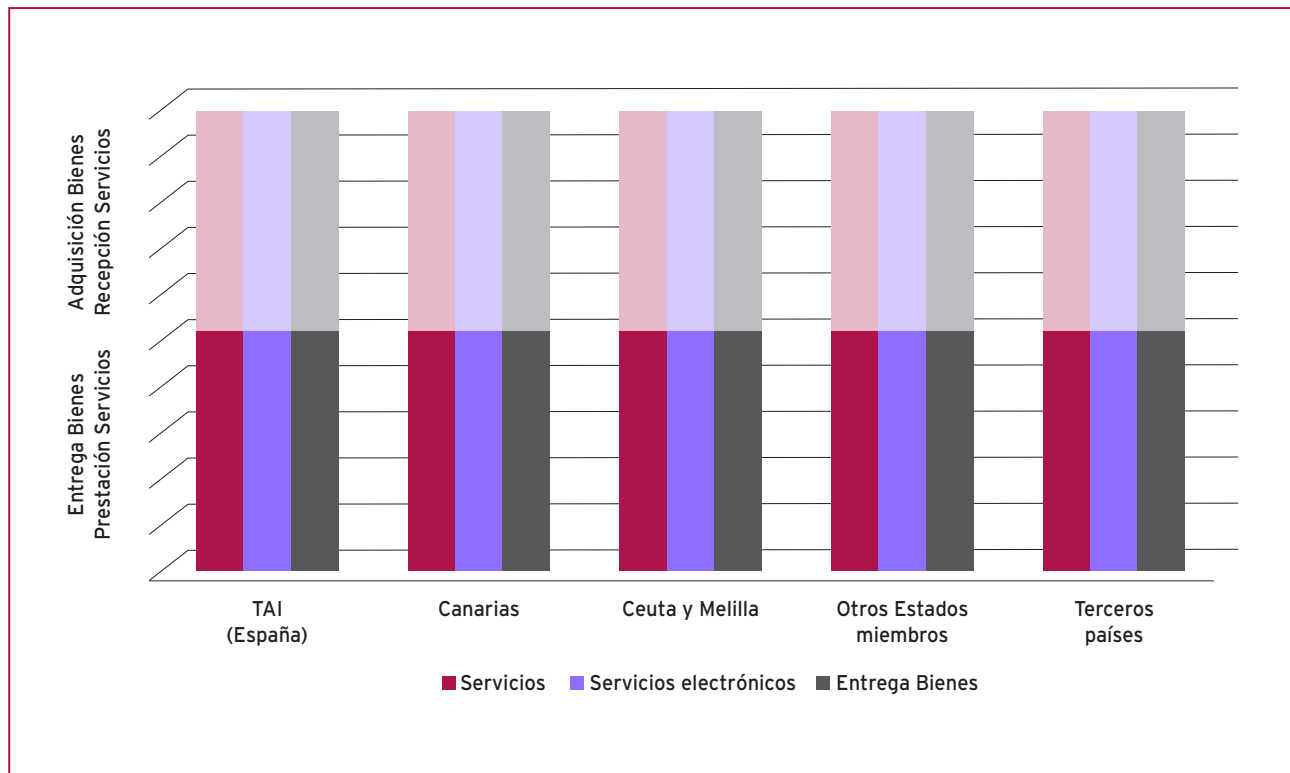
#### Artículo 3. Territorio aduanero

1. El territorio aduanero de la Comunidad comprenderá los territorios siguientes, incluidos su mar territorial, sus aguas interiores y su espacio aéreo:
  - el territorio del Reino de Bélgica,
  - el territorio de la República de Bulgaria,
  - el territorio de la República Checa,
  - el territorio del Reino de Dinamarca, salvo las Islas Feroe y Groenlandia,

- IVA<sup>2</sup> (TAI), por lo que las operaciones con destino a estas islas o procedentes de ellas tendrán que formalizar el correspondiente trámite en la aduana de salida o entrada en la península como expedición o introducción.
- Ceuta y Melilla, que no forman parte ni del TAC ni del TAI; a todos los efectos, las operaciones con estos territorios tendrán la misma consideración que si se tratase de terceros países.
  - Otros estados miembros de la Unión Europea distintos de España.
  - Terceros países, es decir, todos los territorios que no forman parte del territorio aduanero comunitario.
- A la vista de las distintas situaciones que se pueden dar y las peculiaridades de los diferentes territorios con los que realizar estas operaciones, así como el hecho de que

- 
- el territorio de la República Federal de Alemania, salvo la isla de Heligoland y el territorio de Buesingen (Tratado de 23 de noviembre de 1964 entre la República Federal de Alemania y la Confederación Suiza),
  - el territorio de la República de Estonia,
  - el territorio de Irlanda,
  - el territorio de la República Helénica,
  - el territorio del Reino de España, salvo Ceuta y Melilla,
  - el territorio de la República Francesa, salvo Nueva Caledonia, Mayotte, San Pedro y Miquelón, Wallis y Futuna, la Polinesia Francesa y los Territorios Australes y Antárticos Franceses,
  - el territorio de la República Italiana, salvo los municipios de Livigno y Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano comprendidas entre la orilla y la frontera política de la zona situada entre Ponte Tresa y Porto Ceresio,
  - el territorio de la República de Chipre, de acuerdo con las disposiciones del Acta de adhesión de 2003,
  - el territorio de la República de Letonia,
  - el territorio de la República de Lituania,
  - el territorio del Gran Ducado de Luxemburgo,
  - el territorio de la República de Hungría,
  - el territorio de Malta,
  - el territorio europeo del Reino de los Países Bajos,
  - el territorio de la República de Austria,
  - el territorio de la República de Polonia,
  - el territorio de la República Portuguesa,
  - el territorio de Rumanía,
  - el territorio de la República de Eslovenia,
  - el territorio de la República Eslovaca,
  - el territorio de la República de Finlandia,
  - el territorio del Reino de Suecia,
  - el territorio del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, de las Islas Anglonormandas y de la Isla de Man.
2. Habida cuenta de los convenios y tratados que les son aplicables, se considerarán parte integrante del territorio aduanero de la Comunidad los territorios situados fuera del territorio de los Estados miembros que se indican a continuación, incluidos su mar territorial, sus aguas interiores y su espacio aéreo:
- a) FRANCIA  
El territorio de Mónaco, tal y como se define en el Convenio aduanero firmado en París el 18 de mayo de 1963 (Journal officiel de la République française de 27 de septiembre de 1963, p. 8679).
  - b) CHIPRE  
El territorio de las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia, tal y como se definen en el Tratado relativo al Establecimiento de la República de Chipre, firmado en Nicosia el 16 de agosto de 1960 [United Kingdom Treaty Series no 4 (1961), Cmnd. 1252].
2. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.
- Art. 3. Territorialidad.
- Uno. El ámbito espacial de aplicación del Impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.
- Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:
- 1º. «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica europea definido en el mismo para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:
- ...
- b) En el Reino de España, Canarias...

Cuadro n.º 2: Factores que deben tenerse en cuenta a la hora de terminar la forma de tributación.



se produzcan salidas o entradas de bienes o servicios, podríamos construir una tabla multidimensional en la que se recojan todos estos factores, que todo operador de comercio electrónico debe analizar desde el punto de vista tributario para delimitar el tipo o los tipos de operaciones que piense llevar a cabo.

## 2. Problemática de la fiscalización de los negocios electrónicos

En cuanto al análisis de la problemática derivada de los negocios que basan su actividad en el mundo digital, son varios los aspectos que originan los problemas con que se encuentran las administraciones tributarias, y que se concretan básicamente en los siguientes:

- Las dificultades en la localización de las actividades comerciales en un entorno electrónico y telemático.
- Los problemas derivados de la calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones que se llevan a cabo en el comercio electrónico.

En el ámbito de la fiscalidad directa del *e-commerce*, las cuestiones tributarias más conflictivas afectan, principalmente, al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sociedades, al impuesto sobre la renta de no residentes y al impuesto sobre el valor añadido (IVA), aunque también pueden incidir, desde luego, en otros tributos como el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, los impuestos especiales y los impuestos que recaen sobre el comercio exterior, si bien es en los primeros donde se producen, hoy en día, los problemas más relevantes y conocidos.

Entre los aspectos que pueden resultar más conflictivos a la hora de analizar su fiscalidad, se encuentran los siguientes:

- La delimitación del concepto del establecimiento permanente a efectos de su concreción como lugar fijo de negocios que determine el estado en el que deberán tributar los beneficios obtenidos.
- La consideración de las páginas web de comercio electrónico como establecimiento permanente.
- La localización de las rentas en el estado de residencia y en el estado de la fuente, y la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición.

- La calificación de las rentas obtenidas como cánones.
- Las operaciones realizadas con personas residentes en paraísos fiscales.
- La aplicación de precios de transferencia.

A lo anteriormente citado añadiría otro problema no menos importante, y es la falta de personal cualificado dentro de la Administración tributaria en estas materias, unas materias que en la actualidad se gestionan de forma independiente (aduanas, operaciones interiores, operaciones intracomunitarias, medios de pago, etc.) pero que trasladadas al mundo digital pueden confluir todas ellas, lo que dificulta enormemente su análisis, al carecer en la mayoría de los casos de una visión de conjunto. Pensemos por ejemplo en una operación en la que un operador portugués adquiere una mercancía a otro operador italiano, y que después revende a un nuevo operador español que, finalmente, la enviará a Canarias, sin que en ningún caso la mercancía haya transitado por Portugal, y puede incluso que ni siquiera por España.

Dentro de la tributación directa encontramos un problema aún mayor, si cabe, y que tiene su origen en la pérdida de ingresos que supone para los estados. Se trata de la localización de las sedes efectivas de algunas empresas. Muchas grandes empresas, principalmente las grandes compañías tecnológicas que operan básicamente a través de internet, han trasladado sus centros de tributación a territorios *offshore* (paraísos fiscales) y/o a lugares de baja tributación, una medida totalmente legal de acuerdo con el ordenamiento actual aunque considerada como injusta por la generalidad de la sociedad. Baste citar, a título de ejemplo, algunos datos de los que aparecen continuamente en prensa, como por ejemplo los 2.000 millones de dólares (unos 1.500 millones de euros) que dejó de tributar Google gracias a una sociedad pantalla creada en las Bermudas; o los 74.000 millones de beneficio que Apple generó en el extranjero y por los que solo tributó un 2% al canalizar los beneficios a través de filiales constituidas en Irlanda, etc.

### 3. Los necesarios cambios en los modelos de gestión e inspección de los negocios digitales

El *e-commerce* no solo está permitiendo que los negocios tradicionales se extiendan más allá del espacio geográfico

al que tradicionalmente estaban limitados, sino que están surgiendo nuevas formas de hacer negocios y, más aún, nuevos productos y formas de entrega. En este entorno las fronteras nacionales cada vez cobran una menor relevancia en la distribución de los productos y servicios.

Desde una perspectiva tributaria, los problemas que ha traído consigo el comercio electrónico, y en general los negocios electrónicos, pueden reconducirse a dos aspectos esenciales y a la vez complementarios: la disminución de la recaudación y la lucha contra el fraude fiscal. Unos problemas ante los que los estados y las organizaciones internacionales y supranacionales, y de manera especial la Unión Europea, han mostrado su preocupación.

Por este motivo, y aunque lentamente, las administraciones tributarias han ido tomando conciencia de la necesidad de atajar este problema, tanto los organismos de ámbito supranacional como las propias administraciones nacionales. La primera medida de interés en este sentido la constituyó la aprobación de la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo, respecto del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, que supuso la modificación de una serie de normas contenidas en la Directiva 77/388/CEE, que armonizó la regulación del IVA en la Unión Europea.

La transposición al ordenamiento jurídico nacional de dicha directiva originó la incorporación de su contenido a la Ley 47/1992 del IVA, a través de la Ley 53/2002, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de julio de 2003, que vino a regular el fenómeno del comercio electrónico en lo que al IVA se refiere, introduciendo un nuevo régimen especial de tributación para operadores extracomunitarios que prestaran servicios por vía electrónica a ciudadanos establecidos en la Comunidad o que tuvieran en ella su domicilio o residencia habitual, y que no tuvieran la consideración de empresarios o profesionales.

Otra importante adaptación la constituyó la Ley 2/2010, de 1 de marzo, con la que se transpusieron determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta –el denominado «Paquete IVA», que vino a regular el lugar de la prestación de servicios–, se establecieron disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el estado miembro de devolución y se dio un paso adelante para combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

No obstante, no ha sido hasta época muy reciente, momento en que el *e-commerce* ha cobrado un repunte y empieza a asentarse en todas las economías a pasos firmes, cuando el perjuicio originado por el fraude derivado de la utilización de las nuevas tecnologías empieza a tomar unas dimensiones considerables. Este momento es el que ha propiciado la adopción de medidas que inciden más directamente sobre el control y la lucha contra las actividades que giran en torno al mundo digital. Entre las medidas puestas en práctica se encuentran las siguientes:

- La obligatoriedad de declarar a través del nuevo modelo de declaración 720 los bienes, cuentas e inmuebles situados en el extranjero, una medida que lucha más directamente contra la evasión y el fraude fiscal y no se ocupa tanto de la regulación de los nuevos caminos digitales.
- La vigilancia en el uso de tarjetas de crédito y débito ligadas a cuentas abiertas en el extranjero con las que se realizan pagos en establecimientos sitios en nuestro país, de las que, según fuentes del Ministerio, el porcentaje de contribuyentes con riesgo sobre el total de los analizados supone el 50%.
- La creación de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI), que cuenta con personal de apoyo especializado en auditoría informática, y que junto con la explotación de la nueva información y herramientas de control que ofrece la ley antifraude de 2012 (Ley 7/2012) marcaron el Plan de control tributario 2014.
- El proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE, que pretende luchar contra la deslocalización de los beneficios hacia territorios con impuestos reducidos, y que firmaron el pasado mes de abril España, Alemania, Francia, Italia y el Reino Unido.

La última novedad en materia de normalización se producirá próximamente y es el **nuevo régimen de localización en el IVA de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y electrónicos** previsto en la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero, que entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2015 y que afectará a los servicios prestados a personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales actuando como tal a efectos del impuesto (consumidores finales), según el cual se considerarán prestados en el estado miembro en donde estas estén domiciliadas o residan habitualmente, extendiéndose

ahora también esta regla a los prestadores, empresarios y profesionales establecidos en la Unión Europea.

La segunda novedad que introducirá la citada directiva, y ligada precisamente a la anterior, será la creación del nuevo régimen de la **Miniventanilla única**, o **Mini One-Stop Shop** (MOSS), que está disponible en el portal de la AEAT desde el 1 de octubre, el cual permitirá a los empresarios establecidos en la Comunidad que opten por ello identificarse en un único estado miembro ante el que presentarán sus declaraciones de IVA correspondientes a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos prestados a los particulares en otros estados miembros distintos a aquel en el que estén establecidos. Este nuevo régimen opcional tiene como finalidad minorar las cargas fiscales indirectas que pudieran conllevar para los operadores las nuevas reglas de localización de estos servicios, y su funcionamiento es similar al establecido para operadores extracomunitarios que realizan ventas a consumidores finales establecidos en la Unión Europea.

Este mundo globalizado en el que nos movemos, donde las operaciones y las transacciones se producen a un golpe de clic, pone en evidencia la necesidad de establecer nuevos mecanismos de control adaptados a la realidad económica actual, algo que no depende ya de las administraciones tributarias cuyo ámbito de actuación se limita al ámbito territorial, sino que deben establecerse desde un ámbito supranacional, en el que haya un consenso entre los países para la adecuación de sus legislaciones bajo un nexo común y en el que el intercambio de información fluya de forma rápida y automática salvando los escollos que supone actualmente cuando se ha de realizar entre estados diferentes.

Termino este artículo con una propuesta a modo de sugerencia: quizás se paliaría en alguna medida el fraude derivado de los negocios basados en la economía digital si por todos los estados se aplicara el régimen de la tributación en origen en lugar de la tributación en destino, como ocurre en muchas de las operaciones, y en el que al menos una parte proporcional de la recaudación generada tributara en el país en el que se desarrollen las actividades, evitándose así en alguna medida ciertos problemas ya comentados con anterioridad como el de los precios de transferencia, las transacciones entre filiales y el desvío de los ingresos hacia paraísos fiscales.



### Cita recomendada

BORREGO ZABALA, Bartolomé (2014). «La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos». En: Ana María DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 51-59. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa]  
 <<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-borrego/n18-borrego-es>>  
 DOI <<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2218>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

### Sobre el autor

Bartolomé Borrego Zabala  
 bartolome.borrego@gmail.com  
 @bartolomebz

Vocal responsable de la División de Nuevas Tecnologías del Área de Jefatura (Servicio de Planificación) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

<http://www.bartolomeborrego.com>

Delegación Especial de la AEAT en Andalucía, Ceuta y Melilla  
 Área de Jefatura  
 Avda. República Argentina, 23. Planta 8ª  
 41011 Sevilla