

Nº 44
Cuarto trimestre 2025

Gabilex

REVISTA DEL GABINETE JURÍDICO DE CASTILLA-LA MANCHA



© Junta de Comunidades de Castilla La Mancha

**REVISTA DEL GABINETE
JURÍDICO
DE CASTILLA-LA MANCHA**



Número 44. Diciembre 2025

Revista incluida en Latindex, Dialnet, MIAR, Tirant lo Blanch

Solicitada inclusión en SHERPA/ROMEO, DULCINEA y REDALYC

Disponible en SMARTECA, VLEX y LEFEBVRE-EL DERECHO

Editado por Vicepresidencia

D.L. TO 862-2014

ISSN 2386-8104

revistagabinetejuridico@jccm.es

Revista Gabilex no se identifica necesariamente con las opiniones vertidas por sus colaboradores en los artículos firmados que se reproducen ni con los eventuales errores u omisiones.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley.



DIRECCIÓN

Dª Mª Belén López Donaire

Directora de los Servicios Jurídicos de la Administración de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Letrada del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

CONSEJO DE REDACCIÓN

Dª. Antonia Gómez Díaz-Romo

Letrada Coordinadora del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades Castilla-La Mancha

D. Roberto Mayor Gómez

Letrado-Director de los Servicios Jurídicos de las Cortes de Castilla-La Mancha.

D. Leopoldo J. Gómez Zamora

Letrado del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha(exc)



COMITÉ CIENTÍFICO

D. Salvador Jiménez Ibáñez

Ex Letrado Jefe del Gabinete Jurídico de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

Ex Consejero del Consejo Consultivo de Castilla-La Mancha.

D. José Antonio Moreno Molina

Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha.

D. Isaac Martín Delgado

Profesor Dr. Derecho Administrativo de la Universidad de Castilla-La Mancha.

Director del Centro de Estudios Europeos "Luis Ortega Álvarez".

CONSEJO EVALUADOR EXTERNO

D. José Ramón Chaves García

Magistrado de lo contencioso-administrativo en Tribunal Superior de Justicia de Asturias.

Dª Concepción Campos Acuña

Directivo Público Profesional.
Secretaria de Gobierno Local



D. Jordi Gimeno Beviá

Prof. Derecho Procesal de la UNED

D. Jorge Fondevila Antolín

Jefe Asesoría Jurídica. Consejería de Presidencia y Justicia. Gobierno de Cantabria.

Cuerpo de Letrados.

D. David Larios Risco

Letrado de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha.

D. José Joaquín Jiménez Vacas

Funcionario de carrera del Cuerpo Técnico Superior de Administración General de la Comunidad de Madrid

D. Javier Mendoza Jiménez

Doctor en Economía y profesor ayudante doctor de la Universidad de La Laguna.



SUMARIO

EDITORIAL

El Consejo de Redacción..... 11

ARTÍCULOS DOCTRINALES

SECCIÓN NACIONAL

OBSTÁCULOS A LA TRANSPARENCIA Y EL DERECHO DE ACCESO A LA INFORMACIÓN PÚBLICA: REFLEXIONES DESDE EL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESPAÑOL
Dª Anabelen Casares Marcos.....17

LA RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO LEGISLADOR EN LA GESTIÓN DE LA PANDEMIA POR EL COVID-19.
Dª Lucía López Ortega113

DERECHOS Y GARANTÍAS DE LOS CIUDADANOS COMO USUARIOS Y CONSUMIDORES DE SERVICIOS DIGITALES A LA LUZ DEL REGLAMENTO 2022/2065 DE 19 DE OCTUBRE
Dª María Jesús García García197

LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO



Dª Lena Carazo Sánchez.....273

**DIFICULTADES, RETOS Y OPORTUNIDADES ACTUALES
EN LA CONTRATACIÓN PÚBLICA ESTRATÉGICA**

Dª Patricia Cervera Valencia371

RECENSIÓN

**EL ACTO DE CERTIFICACIÓN: ANÁLISIS DE LA FUNCIÓN
CERTIFICANTE DEL SECRETARIO DE LOS ÓRGANOS
COLEGIADOS DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS.**

D. José Joaquín Jiménez Vacas.....418

SECCIÓN INTERNACIONAL

**EL DIÁLOGO COMPETITIVO EN LA CONTRATACIÓN
PÚBLICA**

D. Rodolfo Cancino Gómez433

BASES DE PUBLICACIÓN469



EDITORIAL

En el número 44 de la Revista Gabilex, se incluyen en la sección nacional cinco artículos doctrinales que se suman a un artículo de la sección internacional y una recensión, todos ellos de máximo interés.

En primer lugar, debe destacarse el excelente trabajo de Dña. Anabelen Casares Marcos ganadora de la categoría general de los premios Gabilex 2025 con el trabajo “Obstáculos a la transparencia y el derecho de acceso a la información pública: reflexiones desde el ordenamiento jurídico español”.

El siguiente artículo que podrán disfrutar los lectores corresponde a Dña Lucía López Ortega, ganadora de la categoría TFG, TFM y Másteres de los premios Gabilex 2025 con el trabajo “La responsabilidad patrimonial del estado legislador en la gestión de la pandemia por el Covid 19”.

A continuación, Dña María Jesús García García realiza un estudio brillante sobre “Derechos y garantías de los ciudadanos como usuarios y consumidores de servicios digitales a la luz del Reglamento 2022/2065 de 19 de octubre”. Como destinatarios de servicios digitales, los



usuarios de los mismos pueden ver afectados no solo sus derechos como consumidores, es decir sus derechos de contenido patrimonial y económico, sino también sus derechos fundamentales, con lo que se ponen en peligro sus derechos cívicos y políticos derivados de la condición de ciudadanos de un sistema democrático.

Dª Lena Carazo Sánchez aborda bajo el título “La fiscalidad del comercio electrónico” las principales problemáticas fiscales derivadas de la digitalización, como el fraude fiscal, la evasión de impuestos y la dificultad de aplicar conceptos tradicionales como residencia fiscal o establecimiento permanente.

La sección nacional se cierra con la obra de Dª. Patricia Cervera Valencia sobre “Dificultades, retos y oportunidades actuales en la contratación pública estratégica”. A pesar del compromiso político y normativo, los datos muestran una escasa presencia de cláusulas estratégicas en los contratos públicos. Esta brecha entre discurso y práctica evidencia la necesidad de reforzar la gobernanza de la contratación pública estratégica, dotando al sistema de estructuras sólidas, coordinación interinstitucional y mecanismos de supervisión eficaces.

D. José Joaquín Jiménez Vacas realiza la recensión de la obra “El acto de certificación: análisis de la función certificante del secretario de los órganos colegiados de las administraciones públicas”.



La sección internacional cuenta con el excelente trabajo de D. Rodolfo Cancino Gómez que hará las delicias de los lectores sobre “El diálogo competitivo en la contratación pública”.

El 16 de abril del 2025 entró en vigor en México la nueva Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público (LAASP), cuyas novedades son sustanciales y trascendentales para la Contratación Pública de las entidades y dependencias en los tres niveles de gobierno. Analiza el procedimiento de diálogo competitivo y sus implicaciones con otras figuras similares que se encuentran en normativas de carácter internacional, fuente de inspiración para su incorporación en la legislación mexicana.

El Consejo de Redacción

Gabilex

Nº 44

Diciembre 2025

<https://gabinetejuridico.castillalamancha.es/ediciones>



Castilla-La Mancha

REVISTA DEL GABINETE JURÍDICO DE CASTILLA-LA MANCHA

SECCIÓN NACIONAL

ARTÍCULOS DOCTRINALES



LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

THE TAXATION OF E-COMMERCE LA RESOLUCIÓN BANCARIA

Dª. Lena Carazo Sánchez

Egresada del Doble Grado en Derecho y en Ciencia Política y Administración Pública de la Universidad de Salamanca.

Resumen: La transformación digital de la economía ha planteado nuevos desafíos para la fiscalidad internacional, especialmente en el ámbito del comercio electrónico. El presente trabajo analiza las principales problemáticas fiscales derivadas de la digitalización, como el fraude fiscal, la evasión de impuestos y la dificultad de aplicar conceptos tradicionales como residencia fiscal o establecimiento permanente. Se estudian tanto los retos en la imposición directa como indirecta, centrándose en el IRPF, IS, IVA, IAE y los derechos aduaneros. Asimismo, se examinan las respuestas ofrecidas a nivel internacional, en particular las iniciativas de la OCDE y la Unión Europea. La



metodología utilizada incluye la revisión de textos académicos, jurisprudencia y normativa vigente, con el objetivo de identificar deficiencias actuales y proponer mejoras que permitan una tributación más justa y eficiente en el comercio electrónico global.

Palabras clave: comercio electrónico, fiscalidad internacional, beneficios empresariales, gestión fiscal, planificación fiscal, fraude fiscal.

Abstract: The digital transformation of the economy has introduced new challenges for international taxation, particularly in e-commerce. This project analyzes the main fiscal issues arising from digitalization, such as tax fraud, tax evasion, and the difficulty in applying traditional concepts like tax residence and permanent establishment. It explores challenges in both direct and indirect taxation, focusing on Personal Income Tax (IRPF), Corporate Tax (IS), Value Added Tax (IVA), Business Tax (IAE), and customs duties. The study also reviews the international responses, especially initiatives led by the OECD and the European Union. The methodology is based on the analysis of academic literature, jurisprudence and current legislation, aiming to identify existing deficiencies and propose improvements to ensure fairer and more efficient taxation in the global e-commerce sector.

Keywords: e-commerce, international taxation, corporate profits, tax management, tax planning, tax fraud.



Sumario:

I. INTRODUCCIÓN.

II. CAPÍTULO I: EL COMERCIO ELECTRÓNICO.

1. DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL MARCO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL.

2. PRINCIPIOS INFORMATIVOS GENERALES EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

3. MARCO LEGAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

A) A nivel estatal

B) A nivel europeo

III. CAPÍTULO II: IMPOSICIÓN DIRECTA E INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. PRINCIPALES PROBLEMÁTICAS FISCALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

A) Calificación de rentas y localización del hecho imponible.

B) Residencia fiscal. Identificación y localización de los obligados tributarios y jurisdicción fiscal competente



C) Establecimiento permanente y comercio electrónico

D) Gestión tributaria

2. ANÁLISIS DE IMPUESTOS ESPECÍFICOS EN LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

A) El IVA

B) Tributos locales, el Impuesto de Actividades Económicas.

C) Comercio electrónico y aduanas

IV. CAPÍTULO III: RETOS FUTUROS Y AVANCES EN LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

1. EL PAPEL DE LA OCDE: DEL PLAN BEPS AL ENFOQUE DE DOS PILARES.

2. LA RESPUESTA NORMATIVA DE LA UE Y SU ADAPTACIÓN EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA.

3. DESAFÍOS FUTUROS: HACIA UNA ARMONIZACIÓN FISCAL GLOBAL

V. CONCLUSIONES



I. INTRODUCCIÓN

La fiscalidad internacional se enfrenta en la actualidad a uno de sus mayores retos: adaptarse a un contexto globalizado y profundamente digitalizado. El auge del comercio electrónico, impulsado por el desarrollo tecnológico, ha transformado las relaciones comerciales tradicionales, eliminando fronteras físicas y generando nuevas formas de actividad económica que desafían los sistemas tributarios establecidos. Esta nueva realidad económica plantea una creciente preocupación por el fraude fiscal y la evasión tributaria, fenómenos que, de no ser controlados adecuadamente, comprometen gravemente la recaudación de los Estados y la equidad del sistema tributario.

En este escenario, resulta fundamental abordar el estudio del comercio electrónico debido a su creciente relevancia económica y a los profundos desafíos que plantea para los sistemas fiscales tradicionales. El fuerte aumento de las transacciones digitales, como refleja la nota de prensa de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia del 5 de enero de 2024, según la cual el comercio electrónico en España superó los 20.000 millones de euros en el segundo trimestre de 2023, un 12,7% más que el año anterior, evidencia la necesidad de adaptar los marcos normativos para garantizar una tributación justa y eficaz¹. De igual manera, el fraude

¹ Datos obtenidos de la Nota de prensa de la COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, «El comercio electrónico superó en España los 20 mil millones de euros en el segundo trimestre de 2023, un 12,7 % más que el



fiscal en el ámbito internacional se ha visto exacerbado por las particularidades del comercio electrónico. La ausencia de presencia física en muchos casos, el carácter intangible de los bienes y servicios comercializados y las diferencias normativas entre jurisdicciones, dificultan a los Estados la correcta recaudación de los impuestos.

El objeto de este trabajo es analizar los desafíos que plantea el comercio electrónico para la fiscalidad internacional, especialmente en relación con la lucha contra el fraude y proponer medidas que una tributación más justa y efectiva. Se abordarán las principales problemáticas en la imposición directa e indirecta, como la determinación de la residencia fiscal, el concepto de establecimiento permanente, la localización del hecho imponible o la gestión de los impuestos. Así como los principales permitan avances legislativos en materia tributaria y sus limitaciones con respecto al comercio electrónico.

La justificación de esta investigación radica en la importancia crítica que tiene para los Estados adaptar sus sistemas tributarios al comercio electrónico, no solo para asegurar la financiación de los servicios públicos esenciales, sino también para garantizar principios fundamentales como la equidad y la eficiencia fiscal. En un contexto en el que las ventas de comercio electrónico a nivel mundial reportaron unos ingresos de aproximadamente 5,8 billones de dólares

año anterior», 5 de enero de 2024. Disponible en:
<https://www.cnmc.es/prensa/ecommerce-2T23-20240105>



estadounidenses en 2023 y se prevé que continúe creciendo hasta superar los 8 billones en 2027, según las últimas estimaciones publicadas por Statista², su regulación tributaria ya no puede considerarse un asunto marginal. Estos datos evidencian la creciente influencia del comercio electrónico en la economía global y refuerzan la urgencia de adaptar los sistemas fiscales a esta nueva realidad.

La metodología empleada en el desarrollo de este trabajo se basa en la búsqueda y análisis de textos académicos relevantes en materia de fiscalidad internacional y comercio electrónico, así como en la revisión de jurisprudencia reciente y el estudio detallado de la normativa aplicable, tanto a nivel nacional como europeo e internacional. Este enfoque permitirá no solo ofrecer un panorama actualizado del estado de la cuestión, sino también identificar las áreas de mejora y proponer líneas de actuación futuras.

En definitiva, el trabajo se estructura en torno a la identificación de los principales retos fiscales derivados de la digitalización económica, la evaluación crítica de las soluciones propuestas en el ámbito internacional y la formulación de propuestas que contribuyan a mejorar la fiscalidad en un mundo cada vez más interconectado.

² Información extraída de ORÚS, A., «Facturación mundial del comercio electrónico 2014-2027», en *Statista*, 24 de mayo de 2024. Disponible en: <https://es.statista.com/estadisticas/1242096/facturacion-del-comercio-electronico-mundial/#statisticContainer>



II. CAPÍTULO I: EL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL MARCO DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

El comercio electrónico no es un concepto unívoco, su definición va a depender de la dimensión y el autor que se analice. Dentro de la doctrina hay autores como OTERO HIDALGO que definen el comercio electrónico basándose en la perspectiva que se adopte. Desde el punto de vista de las comunicaciones, este autor lo define como la transmisión de información, productos, servicios o medios de pago a través de redes de comunicación. Desde la óptica empresarial, el comercio electrónico consistiría en el uso de la tecnología para automatizar y optimizar los modelos de negocio. Finalmente, desde una perspectiva temporal, se trata de un mecanismo que permite intercambiar productos y servicios en tiempo real³.

De estas definiciones se podría extraer un concepto único que aglutinase los elementos más relevantes de la concepción de OTERO HIDALGO. Así, el comercio electrónico sería una herramienta que permite el

³ El concepto del comercio electrónico, al igual que una introducción al mismo lo cual sirve como fundamento para la elaboración propia de una definición, son recogidos por ÁLAMO CERRILLO, R., *La Economía Digital y el Comercio Electrónico. Su incidencia en el Sistema Tributario*. Dykinson, Madrid, 2016, pág. 32-34.



intercambio de información, productos y servicios en tiempo real a través de redes de comunicación informáticas pudiendo contribuir a lograr una mayor eficiencia empresarial.

De igual manera, algunas instituciones internacionales se han pronunciado sobre este tema. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) en un informe de 1997 detalla el significado del comercio electrónico. Para esta organización se trata de “*todas las transacciones comerciales, tanto entre organizaciones como entre individuos, que se basan en la transmisión y proceso de datos digitales, incluyendo el texto, el sonido, y las imágenes*”.

En el marco de la Unión Europea (en adelante, UE) también se han planteado distintos conceptos sobre el comercio electrónico. En concreto, la Comisión Europea en la Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las regiones sobre Iniciativa Europea de comercio electrónico, establece que “*el comercio electrónico consiste en realizar electrónicamente transacciones comerciales; es cualquier actividad en la que las empresas y consumidores interactúan y hacen negocio entre sí o con las administraciones por medios electrónicos*”⁴.

⁴ COMISIÓN EUROPEA, *Comunicación de la Comisión de 18 de abril de 1997. Una iniciativa europea en el sector del comercio electrónico*, COM 97/157/final, 1997, pág. 7.



En la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico) se especifica lo que se entiende por servicios de la sociedad de la información: “*cualquier servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, mediante un equipo electrónico para el tratamiento (incluida la compresión digital) y el almacenamiento de datos, y a petición individual de un receptor de un servicio*”⁵.

Finalmente, el Observatorio Europeo de Información Tecnológica, OEIT, lo define como “*la realización de actividades empresariales que conduzcan a un intercambio de valor a través de las redes de telecomunicaciones*”⁶.

A nivel estatal, la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y del Comercio Electrónico (LSSICE), hace una definición del contrato electrónico haciendo énfasis en el medio a través del cual se produce el consentimiento: “*todo*

⁵ Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico). DOUE-L-2000-81295

⁶ Concepto recogido y transcrita por ÁLAMO CERRILLO, R., *La Economía Digital y el Comercio Electrónico. Su incidencia en el Sistema Tributario*. Dykinson, Madrid, 2016, pág. 42.



contrato en el que la oferta y la aceptación se transmiten por medio de equipos electrónicos de tratamiento y almacenamiento de datos, conectados a una red de telecomunicaciones".

Tras analizar las definiciones generales aportadas tanto por la doctrina como por las instituciones europeas y la normativa estatal es posible destacar unos elementos comunes a ellas. Podemos determinar que el objeto del comercio electrónico es amplio incluyendo así, productos, servicios, información y cualesquiera otros susceptibles de ser transmitidos a través de medios de comunicación informáticos. De igual manera no hay un sujeto único ya que puede tratarse de intercambios entre individuos, empresarios, administraciones públicas, etc. En síntesis, lo esencial es que se produzca una actividad comercial a través de las redes de telecomunicaciones.

Una vez definido el concepto general, es necesario remarcar su impacto en la fiscalidad internacional. La expansión del comercio electrónico, impulsada por la globalización y la creciente digitalización de las transacciones económicas, ha generado nuevos desafíos en materia tributaria. La recaudación fiscal es un pilar fundamental en el mantenimiento de la sociedad actual, con una recaudación anual estatal en el 2023 de 294.734 millones de euros, en el caso español, se evidencia su relevancia como fuente de ingresos indispensable para los estados⁷. La recaudación que proviene de los tributos

⁷ Se ofrece información sobre el nivel de ingresos tributarios de la Agencia Tributaria tanto a nivel estatal como autonómico y local en el Informe Anual de Recaudación Tributaria, 2024. *Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas*. Disponible en:



es lo que permite el sostenimiento del Estado de bienestar y con él los servicios básicos de la población. En este contexto, garantizar una tributación adecuada del comercio electrónico resulta crucial para evitar pérdidas significativas en la recaudación de impuestos, en concreto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), tributos locales tales como el Impuesto de Actividades Económicas (en adelante, IAE) y las tasas aduaneras⁸. No se puede obviar que la actividad económica derivada del comercio electrónico es fundamental en una sociedad digitalizada y por tanto, su regulación fiscal adquiere una importancia prioritaria a nivel internacional.

Por ello, comprender con precisión el concepto de comercio electrónico y sus características es un paso fundamental para establecer un marco normativo eficaz que sea capaz de prevenir el fraude tributario, como se menciona en la «Declaración de Granada» de mayo de 2018⁹ y se destaca en el *Libro Blanco sobre la Reforma*

https://www3.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2024/IART24_es_es.pdf

⁸ Una autora que remarca esta importancia de la tributación de la economía digital para el sostenimiento del Estado de bienestar es ÁLAMO CERRILLO, R., «La tributación de los servicios digitales ¿aplicación del principio de neutralidad o suficiencia?», en COLLADO YURRITA, M.A., ROMERO FLOR, L.M (coord.), *Tributación de la economía digital*, Atelier, Barcelona, 2020, pág. 178.

⁹ En la «Declaración de Granada» de 18 mayo de 2018 firmada por 35 catedráticos de Derecho Financiero y Tributario se pone



Tributaria al mencionar que el gran impacto que va a tener sobre la economía española los recientes cambios tecnológicos¹⁰.

En este sentido, es necesario hacer referencia a las características que diferencian al comercio electrónico del tradicional ya que inciden en la manera de abordar su fiscalidad. En primer lugar, la característica principal de este tipo de comercio es la modalidad de contratación empleada. El consentimiento ya no se va a prestar de forma presencial entre el oferente y contratante, sino que se va a digitalizar y la oferta y la aceptación se van a producir de manera on-line¹¹. Otra característica relevante es la presencia de bienes y servicios inmateriales que dejan de tener una forma física y pasan a encontrarse únicamente en Internet, suponiendo desafíos a la hora de fiscalizarlos correctamente. Un

de manifiesto la delicada situación del Derecho Financiero y Tributario por los internos de evasiones tributarias.

¹⁰ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2022, (ISBN: 978-84-8008-416-1), págs. 15-733, pág. 61. Disponible en: https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

¹¹ Se explica con precisión cuestiones relevantes que se han de tener en cuenta a la hora de analizar el comercio electrónico, entre ellas, la digitalización del consentimiento, en consonancia con lo expuesto por organismos internacionales como la Organización Mundial del Comercio en el artículo de CALVO VÉRGEZ, J., «Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico», en *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, 2009, pág. 12.



rasgo de gran trascendencia tributaria respecto de estos bienes intangibles es que su importación no pasa por las aduanas por lo que se facilitan prácticas comerciales fraudulentas¹². El comercio electrónico también presenta diferencias en cuanto al acceso a la información, este permite al consumidor conocer en todo momento datos sobre productos, precios, características, etc. Lo cual le otorga mayor capacidad de discernimiento y de comparación entre productos o servicios.

Por último, uno de los rasgos más destacables del comercio electrónico es la reducción de intermediarios. A través de la compra por Internet se facilita el intercambio entre el fabricante y el consumidor final. Los medios digitales crean el soporte necesario para que se puedan producir actividades comerciales de forma directa sin necesidad de un intermediario. Esto reduce costes tanto de servicios de intermediación como de establecimientos físicos ya que se posibilita la opción de no tener un lugar físico de venta con empleados que atiendan en ellos¹³. Todas estas particularidades hacen

¹² Se resalta la falta de control aduanero como uno de los nuevos desafíos fiscales que se presentan en el artículo de SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E., «Nuevos desafíos en la fiscalidad internacional del comercio electrónico», en *Quincena Fiscal*, núm 14, 2021, pág. 2.

¹³ Se destaca el impacto del comercio electrónico en la reducción de intermediarios lo cual puede transformar las dinámicas tradicionales de comercialización por ÁLAMO CERRILLO, R. *La Economía Digital y El Comercio Electrónico*.



del comercio electrónico una forma de negocio única y novedosa que va a obligar a las instituciones a replantearse las formas tradicionales de regular la tributación para poder adaptarse a estos singulares rasgos.

2. PRINCIPIOS INFORMATIVOS GENERALES EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Los principios informativos son aquellos valores que deben informar la regulación fiscal del comercio electrónicos y han sido recogidos, entre otros, por la OCDE, en un informe publicado en 1998. Este informe se llevó a cabo en el marco de la Conferencia “Un mundo sin fronteras: identificación del potencial del comercio electrónico” celebrada en Ottawa y estableció los siguientes principios¹⁴.

Dicho informe señala, en primer lugar, el principio de neutralidad, que aboga por la equidad en la tributación del comercio electrónico y del comercio tradicional para evitar elecciones basadas únicamente en criterios fiscales. Por su parte, el principio de eficiencia sostiene la importancia de reducir los costes derivados de la gestión tributaria tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria. Relacionado con este se encuentran los principios de equidad y eficacia que buscan reducir las opciones de fraude y de evasión fiscal.

Su Incidencia En El Sistema Tributario, Dykinson, Madrid, 2016, pág. 53.

¹⁴ En la Conferencia de Ottawa del año 1998 titulada «Un mundo sin fronteras: identificación del potencial del comercio electrónico» se estableció el Marco Tributario en el que se recogieron los principios que regulan el comercio electrónico.

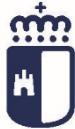


El criterio de simplicidad indica que la normativa debe ser sencilla y fácil de entender para así favorecer al principio de seguridad jurídica y el uso y desarrollo óptimo del comercio electrónico. Por último, el principio de flexibilidad es esencial tratándose de un tipo de comercio novedoso y en constante cambio. Es necesario un sistema tributario dinámico que se adapte al mercado y sea capaz de perdurar sin necesidad de grandes reformas.

Junto a estos principios presentes también en el comercio tradicional, que han sido actualizados para adecuarse a las particularidades del comercio electrónico, se halla el de la justicia tributaria, el cual pretende obtener un sistema fiscal en el que predomine la justicia¹⁵. Este principio adquiere una relevancia particular en el ámbito de la fiscalidad internacional, dado que las empresas, tanto nacionales como extranjeras, deben contribuir de forma equitativa y proporcional a su actividad real, evitando que las características del comercio electrónico faciliten la evasión o elusión fiscal.

Como veremos a lo largo del trabajo, las dificultades para ubicar a los empresarios, la internacionalización de las empresas o los bienes intangibles dificultan la labor de

¹⁵ Principios fundamentales que deben estar presentes en la fiscalidad internacional, en los que se destaca la justicia tributaria como base para una política fiscal justa y equitativa, expuestos en el artículo de SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E., «Nuevos desafíos en la fiscalidad internacional del comercio electrónico», en *Quincena Fiscal*, núm 14, 2021, pág. 4.



determinar qué estado debe ser el que gestione la recaudación derivada de estas actividades digitales. Por lo que, estos principios deben ser tomados en cuenta para que la legislación del comercio electrónico sea la más adecuada a las características de este y permita su fiscalidad de forma que no perjudique ni al desarrollo del comercio a través de Internet ni a la recaudación de la Administración tributaria¹⁶.

3. MARCO LEGAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

El comercio electrónico, al igual que cualquier forma de comercio, necesita de un marco normativo que lo regule. Pese a tratarse de un modelo innovador desarrollado a través de la red, debe cumplir con la normativa general sobre comercio y con la regulación mercantil. No obstante, debido a sus particularidades, el comercio electrónico también cuenta con una regulación específica.

A) A nivel estatal

La Ley 34/2002, de 11 de julio, de Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y del Comercio Electrónico (en adelante, LSSICE) se constituye como

¹⁶ Se menciona la aplicación de los principios sobre la tributación del comercio electrónico como una preocupación clave para las autoridades fiscales, dado que puede generar situaciones de ausencia de tributación por FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, A. M., «El comercio electrónico; imposición directa e indirecta» en WISNER GLUSKO, DC,. (Coord.), *Administración electrónica: Retos jurídicos y tecnológicos de su implantación en Andalucía*, Fundación San Pablo Andalucía CEU, Sevilla, 2018, pág. 150.



el marco general de aplicación a las actividades económicas digitales. Esta ley es creada para trasponer al ordenamiento jurídico español la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico). Esta traspósición permite una armonización de la regulación española con la del resto de Estados miembros de la UE. Por otra parte, la Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista regula las operaciones de venta a distancia en su art. 38 a través del cual se remite a la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios aprobada mediante Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre que protege a consumidores frente a posibles abusos, incluidos los derivados del comercio electrónico tal y como se refleja en su art. 19 apartado 4. De igual manera, se debe tener en cuenta la Ley 7/1998, de 13 de abril, sobre Condiciones Generales de la Contratación que regula la protección de los contratantes frente a cláusulas abusivas y la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, sobre firma electrónica.

También se debe tener en cuenta el Real Decreto 511/1977, de 18 de febrero, por el que se aprueba el Texto Refundido de los impuestos integrantes de la Renta de Aduanas, Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.



La generalización del uso de esta nueva forma de comercio a través de internet tras la pandemia del COVID-19¹⁷, ha provocado que, en concreto, la Ley del IVA (en adelante, LIVA) quedase desactualizada y no fuese capaz de hacer frente a los nuevos retos que presentaban las nuevas tecnologías. Para paliar esto, se lleva a cabo una reforma a través del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la UE en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores (en adelante, Real Decreto-ley 7/2021). Esta reforma se trata de la transposición de dos Directivas europeas, la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo (en adelante, Directiva 2017/2455) y la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo (en adelante, Directiva 2019/1995), las cuales se explicarán en el apartado dedicado a la normativa europea.

El Real Decreto-Ley 7/2021 es desarrollado por el Real Decreto 424/2021, de 15 de mayo que modifica el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este desarrollo va a incidir en la reducción de las cargas administrativas y tributarias y al igual que

¹⁷ Según el Barómetro de mayo 2020 (estudio 3.281) del Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS), el 23,3% de los españoles aumentaron el número de compras online y el 1,6% compró online por primera vez.



el Real Decreto-Ley 7/2021, menciona los regímenes especiales y va a profundizar en su desarrollo¹⁸.

Cabe mencionar igualmente la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021. Respecto de esta ley, en relación con el comercio electrónico es importante destacar la modificación del art. 163 *quinicies* de la LIVA para permitir que los empresarios con sede de su actividad económica en Canarias, Ceuta o Melilla puedan acogerse al régimen especial de importación del comercio electrónico sin que tengan que nombrar a un representante establecido en la Comunidad¹⁹.

¹⁸ De igual manera, se explica el Real Decreto 424/2021 con mayor detenimiento por ALFONSO GALÁN, R. M. «Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio [oe-a-2021-10026]», en *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 9, núm. 2, 2022, págs. 342-360, pág. 352.

¹⁹ Se explican las novedades de la Ley 13/2023 respecto al comercio electrónico en un artículo publicado en la página web



B) A nivel europeo

En el ámbito europeo, para el ámbito específico de la tributación del IVA, se halla el VAT e-commerce package compuesto por la Directiva 2017/2455 del Consejo, el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo y el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión²⁰.

En concreto, la Directiva (UE) 2017/2455 reforma dos Directivas: la Directiva (UE) 2006/112/ce del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA y la Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del art. 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes. Esta reforma establece un nuevo modelo de recaudación por el que

del Centro de Estudios Financieros. EDITORIAL, «Publicada la Ley 13/2023, de 24 de mayo, que introduce modificaciones en la LGT, LIVA, LIS y TRLIRNR» en *Centro de Estudios Financieros*, 2023. Disponible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/Ley-13-2023-medidas-fiscales-modificaciones-lgt-liva-lis-trirnr.html>.

²⁰ Se hace un recorrido sobre la nueva regulación aplicable al IVA, haciendo referencia a las Directivas Europeas que aquí se consideran por el catedrático de Derecho Financiero y Tributario ALONSO GONZÁLEZ, L. M., «El nuevo IVA del comercio electrónico», en *Retos tecnológicos, Nueva fiscalidad*, Atelier, Barcelona, 2022, pág. 17.



la tributación del IVA va a realizarse en el país de destino. De sobremanera, generaliza el sistema de “ventanilla única”, simplifica las reglas de facturación y elimina la exención aplicable a la importación de envíos de bajo valor²¹.

De igual modo, se debe mencionar la Directiva (UE) 2021/514, del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, cuya finalidad es fomentar la cooperación entre los Estados Miembros para enfrentar los retos de la economía digital y su fiscalización²². Dentro de esta

²¹ Se detallan las novedades de esta Directiva en el artículo de RODRÍGUEZ PEÑA, N. L., «Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/ce y la Directiva 2009/132/ce en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes [doue l 348, de 29-XII-2017]. Obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes», en *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 6, núm. 1, 2018, págs. 193-200, pág. 193.

²² Una mayor explicación de la Directiva (UE) 2021/514 se halla en el artículo de RODRÍGUEZ PEÑA, N. L., «Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514, del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias [BOE-A-2023-12204]. Aspectos civiles transposición de modificaciones a la directiva

Directiva destaca el intercambio automático de información entre autoridades fiscales de los Estados Miembros y la ampliación de la información que deberán transmitir estas autoridades.

En materia aduanera, se debe estar al Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión que ha sido recientemente modificado por el Reglamento Delegado (UE) 2020/877 de la Comisión de 3 de abril de 2020 para adaptarlo a las nuevas necesidades derivadas del crecimiento del comercio electrónico²³.

El marco normativo que presenta la normativa española y europea no regula de forma concreta cómo se debe proceder a la fiscalidad del comercio electrónico. En su lugar se limita a establecer unas normas generales sobre obligaciones de los prestadores de servicios, poniendo principalmente el foco en la protección de los consumidores o a intentar evitar actuaciones fraudulentas en la tributación de impuestos concretos como el IVA. Por lo que los principales problemas fiscales que derivan del comercio electrónico no encuentran una solución clara en la normativa actual y siguen presentando desafíos que analizaremos en los siguientes apartados de este trabajo.

2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», en *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 11, núm. 2, 2023, págs. 163-165, pág. 163.

²³ Véase Considerando 19 Reglamento Delegado (UE) 2020/877.



III. CAPÍTULO II: IMPOSICIÓN DIRECTA E INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. PRINCIPALES PROBLEMÁTICAS FISCALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

La expansión del comercio electrónico ha generado la necesidad de replantear conceptos tributarios que hasta el momento estaban bien establecidos. Este nuevo modelo de negocio tiene un impacto significativo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), el IVA, el IAE y las tasas aduaneras. En relación con estos impuestos, surgen diversos desafíos fiscales vinculados al comercio electrónico, tales como la calificación de las rentas obtenidas y la localización del hecho imponible, la determinación de la residencia fiscal de los sujetos intervenientes y la aplicación del concepto de establecimiento permanente en las operaciones comerciales electrónicas²⁴.

A nivel internacional, organismos como la OCDE han tratado de establecer directrices para abordar la fiscalidad internacional del comercio digital, especialmente en relación con el fraude y la evasión fiscal puesto que la ausencia de una presencia física en muchos casos permite que ciertas empresas operen en jurisdicciones con impuestos más bajos, evitando

²⁴ Estas problemáticas también han sido planteadas por OLIVER CUELLO, R., *Internet y tributos*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2012, pág. 17 (ISBN: 978-84-940751-8-6).



tributar en los países donde realmente generan valor. Aunque se han logrado estos avances a nivel internacional, aún subsisten los retos que se exponen a continuación.

A) *Calificación de rentas y localización del hecho imponible*

En primer lugar, es pertinente abordar la calificación de rentas y los problemas asociados al comercio electrónico. La calificación de rentas es una noción clave en impuestos como el IRPF y el IS ya que una mala concreción del concepto puede incentivar estrategias de planificación fiscal agresiva o fraude, donde ciertos ingresos derivados del comercio digital se clasifiquen intencionalmente de manera errónea para reducir la carga fiscal.

Respecto al IRPF, este es un impuesto de carácter personal, directo, subjetivo y periódico que grava la renta de las personas físicas en España. Esta renta se grava en su totalidad, con independencia del lugar de obtención de estas siempre y cuando el que las obtiene resida en España y dependiendo de la fuente de la que proceda se gravará de una manera u otra, de ahí que la calificación de las rentas sea de especial relevancia para este impuesto²⁵. Las rentas provenientes del comercio electrónico se clasifican como actividades económicas ya que proceden de una ordenación por cuenta propia de medios de producción o de recursos

²⁵ Más información sobre el IRPF en Monografías, *Practicum Fiscal*, Editorial Aranzadi, S.A.U., 1ª ed., noviembre 2015, pág. 2 ISBN 978-84-9898-947-2



humanos para producir o distribuir de bienes o servicios²⁶. No se consideran, por tanto, rendimientos del trabajo personal ni del capital, lo cual tiene importantes consecuencias fiscales. Esta clasificación implica que dichas rentas tributarían dentro de la base general del IRPF, lo que conlleva tipos impositivos que pueden ser más elevados que los aplicables a las rentas del ahorro. Por ello, es fundamental determinar correctamente la naturaleza de estas rentas para evitar una calificación errónea que podría dar lugar a una tributación indebida o a prácticas de elusión fiscal.

Por su parte, el IS es un impuesto de carácter personal y directo que grava la renta de las sociedades con independencia del lugar donde se hayan producido siempre que tengan su residencia o domicilio fiscal en España²⁷. Así, la calificación de rentas consistiría en el proceso por el que se determina la naturaleza y origen de los rendimientos y ganancias del contribuyente clasificándolos en diferentes categorías para su posterior tributación²⁸.

Para determinar dónde se produce el problema es necesario distinguir entre comercio electrónico

²⁶ Atendiendo a la definición aportada por la Agencia Tributaria de los rendimientos de actividades económicas. Disponible en :<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/irpf/empresarios-individuales-profesionales/rendimientos-actividades-economicas.html>

²⁷ Véase arts. 7 y 8 Ley del Impuesto de Sociedades.

²⁸ Véase art. 6 Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.



indirecto, en el cual el pedido se realiza de manera online pero la entrega se realiza de forma física; y directo, en el que la compraventa se realiza completamente en línea²⁹. Respecto a las ventas producidas a través del comercio electrónico indirecto no presentan mayores problemas, ya que lo único que se haya en la red es la plataforma de venta, por lo que aquel que obtiene el ingreso por la venta online, si se halla en España y el ingreso corresponde a una de las rentas objeto del IRPF o del IS, tributará por este sin mayor complicación y se clasificará conforme a la categoría que corresponda. Sin embargo, cuando se trata de una operación realizada a través de comercio electrónico directo, es decir, cuando la totalidad de la operación se produce en línea, incluida la prestación del producto o servicio, pueden surgir problemas relativos a dónde se genera la renta a gravar y que clasificación merece esta. Determinar si estos ingresos deben tratarse como renta general (por su actividad económica) o como renta del ahorro (si es una inversión) puede generar incertidumbre y conllevar a problemas de tributación ya que los tipos impositivos o tipos de gravamen correspondientes a la renta del ahorro son inferiores a los de la renta general en el caso del IRPF. De este modo se podría buscar una tributación menor y conllevar a problemas de fraude derivados de una incorrecta clasificación de las rentas.

²⁹ Una mayor explicación sobre esta distinción se halla en PONCE PÉREZ, J., «Perspectivas del Comercio Electrónico al Servicio del Consumidor en la Administración Moderna», en *Business Innova Sciences*, vol. 1, núm. 1, 2019, págs. 31-50, pág. 33 <https://doi.org/10.58720/bis.v1i1.1>



Otra gran problemática se presenta en relación con la localización del hecho imponible del IVA. Es pertinente comenzar con la definición del hecho imponible en el IVA y su localización, ya que comprender estos conceptos es fundamental para abordar los retos fiscales que plantea el comercio electrónico. Conforme al art. 4 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), el hecho imponible se refiere a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales, ya sea de forma habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad económica, y siempre que se lleven a cabo a título oneroso. En este contexto, la localización del hecho imponible implica determinar el lugar donde se entiende que se realiza la transacción, lo cual resulta crucial para establecer las obligaciones fiscales correspondientes como la declaración, liquidación e ingreso del impuesto, el cumplimiento de los requisitos formales del país en cuestión, y en muchos casos el registro fiscal en dicho país.

La regulación de la localización del hecho imponible se encuentra recogida en el art. 68 LIVA respecto a las entregas de bienes y los arts. 69 y 70 LIVA respecto a las prestaciones de servicios, artículos modificados por el Real Decreto-Ley 7/2021. El art. 68 en su apartado tercero establece que las ventas a distancia dentro de la UE se entienden realizadas en el territorio de aplicación de impuesto, es decir, el lugar de destino, cuando la Unión sea el lugar de llegada de los bienes. Por otra parte, aquellos empresarios de fuera de la UE que quieran acogerse a este régimen pueden hacerlo



si designan a un intermediario dentro del territorio de la Unión. Además, para evitar el fraude fiscal ya no se encuentra la exención del IVA para las importaciones de bienes de bajo valor, por lo que todas las importaciones deberán liquidar el IVA en el territorio de destino sea cual sea el importe del hecho imponible³⁰.

Respecto a la prestación de servicios, el art. 69 LIVA establece la regulación del régimen general y el art. 70 LIVA dispone el régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica. En el apartado cuarto del art. 69, se establece que, cuando el destinatario no sea un empresario, el servicio se entenderá prestado en el territorio de aplicación del impuesto siempre que concurran una serie de requisitos. Por lo que cuando el destinatario sea un particular, el hecho imponible se produce donde se halla el destinatario, independientemente del lugar donde se halle el prestador de ese servicio.

Pese a que, en principio, parece que queda resuelta cualquier problemática sobre la localización del hecho imponible dentro de la UE, no se solucionan problemas derivados de la complejidad de tributar en un país en el cual no se sitúa la sede principal de la empresa y de determinar dónde se encuentra establecido el destinatario del bien o servicio. Esta localización

³⁰ En el mismo sentido se realiza un análisis más completo de las novedades en la Tributación del IVA a partir de 2021 por BARANDA CANTALAPIEDRA, F., «Novedades en la tributación en el IVA del comercio electrónico», en *Cuadernos de Formación*, vol. 28, núm. 3, 2022, págs. 33-45.



genera, entre otros, problemas en relación con la obligación de registrarse a efectos del IVA en el Estado miembro dónde se realiza la operación, salvo que se opte por un régimen especial como el de la “ventanilla única”, así como la de aplicar el tipo impositivo vigente en el país de destino y presentar declaraciones periódicas ante la administración tributaria correspondiente. Tampoco se solucionan del todo los problemas relativos a vendedores de fuera de la UE ya que estos deben establecer un intermediario o un operador postal, lo que complica muchas veces la gestión y dificulta el comercio³¹.

En conclusión, la calificación de rentas y la localización del hecho imponible son aspectos clave para determinar las obligaciones fiscales en el comercio electrónico. Aunque la normativa europea ha avanzado en la regulación de las ventas a distancia intracomunitarias y de las prestaciones de servicios electrónicas, persisten ciertos desafíos. Además, las exigencias impuestas a los empresarios de fuera de la UE, como la obligación de designar intermediarios para gestionar el IVA, pueden dificultar el comercio y afectar la competitividad.

³¹ Se explica con mayor detenimiento la regulación a partir de 2021 de la tributación del IVA por BUDOVA, D. y LÓPEZ POMBO, D., «La tributación indirecta en España ante la digitalización de la economía», en *ICE, Revista De Economía*, núm. 917, 2020, págs. 93-111, pág. 106 <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7140>.



B) Residencia fiscal. Identificación y localización de los obligados tributarios y jurisdicción fiscal competente

El siguiente de los problemas a analizar es la determinación de la residencia fiscal y la localización de los obligados tributarios. Es clave determinar el lugar en el que se hayan las partes involucradas en una actividad comercial, con el fin de establecer sus obligaciones tributarias y el Estado en el que deben cumplir con ellas, para evitar comportamientos fraudulentos en la fiscalidad internacional. En el comercio electrónico su concreción se hace más compleja por la presencia de los sujetos en diferentes Estados y la posibilidad de anonimato en la red³².

La determinación de la residencia fiscal en la normativa española se lleva a cabo en el marco del IRPF, concretamente en el art. 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF). Este artículo establece que son contribuyentes aquellos que tengan su residencia habitual en España siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en ese mismo artículo que, son la permanencia en territorio español por más de 183 días durante el año natural, que radique en España el núcleo principal o la base de sus intereses económicos

³² Para una explicación más detallada sobre las complejidades para definir la residencia fiscal en el contexto del comercio electrónico y su impacto en la tributación internacional, puede consultarse ÁLAMO CERRILLO, R., *La Economía Digital y el Comercio Electrónico. Su incidencia en el Sistema Tributario*, Dykinson, Madrid, 2016, pág. 97.



o resida habitualmente en España su cónyuge no separado legalmente y los hijos comunes. También se consideran contribuyentes a las personas físicas de nacionalidad española que siendo previamente contribuyentes por el IRPF acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado como paraíso fiscal (definido en la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006)³³. En una sociedad en la que el trabajo se puede desempeñar a distancia desde un territorio distinto, el concepto de residencia fiscal a efectos de tributación del IRPF se queda obsoleto³⁴.

De igual manera, esta preocupación se encuentra presente en el IS, en este caso, se considera que tienen su residencia en territorio español y por tanto son contribuyentes del mismo aquellas personas jurídicas constituidas conforme a las leyes españolas, las que tengan su domicilio social en territorio español y aquellas que tengan su sede de dirección efectiva en dicho territorio³⁵.

La dificultad para aplicar este concepto tradicional de residencia fiscal a las empresas que operan completamente a través de internet se hace más

³³ Véase art. 8.2 LIRPF.

³⁴ COMITÉ DE PERSONAS EXPERTAS, *Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda y Función Pública, Madrid, 2022, (ISBN: 978-84-8008-416-1), págs. 15-733, pág, 598. Disponible en :

https://www.ief.es/docs/investigacion/comiteexpertos/LibroBlancoReformaTributaria_2022.pdf

³⁵ Véase art. 8 LIS.



presente cuando estas comercializan bienes y servicios intangibles, lo que hace innecesario que tengan un establecimiento físico³⁶. Además, la determinación de la residencia fiscal a través del lugar en que se sitúe la sede de dirección efectiva no es fácil de aplicar en el comercio electrónico ya que las nuevas tecnologías permiten que las decisiones respecto a una empresa se tomen en diferentes lugares. Por lo que, las empresas pueden aprovechar la ambigüedad del concepto de "sede de dirección efectiva" para establecer su residencia fiscal en países con menor presión fiscal, reduciendo la tributación efectiva en el país en el que se generan ingresos significativos. También se pueden producir disputas entre Estados para determinar la residencia fiscal y generar problemas de doble imposición o de no imposición³⁷.

Otro problema relacionado con la residencia fiscal es la aparición de residencias digitales o *e-Residency* que otorgan a las empresas una tarjeta de identificación

³⁶ Esta inadecuación del concepto tradicional de residencia fiscal a la realidad del comercio electrónico es puesta de relieve por ÁLAMO CERRILLO, R., «La evolución del concepto de residencia fiscal y de establecimiento permanente ante el desarrollo de la economía digital», en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 56, 2019, págs. 1-15, pág. 2.

³⁷ Se pone de manifiesto el resigo de problemas relacionados con la residencia fiscal y la competencia en el ámbito fiscal entre Estados por el TRIBUNAL DE CUENTAS, «Informe Especial Lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades», núm. 27, 2024, págs. 2-68, pág. 36. Disponible en: https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/SR-2024-27/SR-2024-27_ES.pdf



inteligente que permite tributar en ese Estado sin estar presente ahí y aunque la sociedad haya sido constituida según la normativa de otro Estado³⁸. Esto permite que las empresas eviten tributar en países con mayores cargas impositivas y se pierda una gran cantidad de recaudación por parte de aquellos países en los que realmente se producen los intercambios.

Para abordar algunos de estos problemas, se han incorporado diversas cláusulas antiabuso, que funcionan como mecanismos de control por parte de la Administración tributaria. Estas cláusulas permiten denegar beneficios e incentivos fiscales cuando las operaciones tienen como única finalidad obtener ventajas fiscales indebidas³⁹. En particular, el art. 6 de la Directiva (UE) 2016/1164, de 12 de julio, establece una cláusula general antiabuso aplicable al Impuesto sobre Sociedades, por la cual no se tendrán en cuenta, a efectos fiscales, las actividades cuyo objetivo principal sea obtener beneficios fiscales contrarios al objeto de la normativa. En estos casos, la tributación

³⁸ A estos efectos, la residencia fiscal digital es expuesta por FERRER VIDAL, D., «Análisis jurídico de la residencia fiscal digital de las sociedades y sus conflictos de residencia. ¿Ha llegado el momento de apostar por un cambio radical de paradigma?», en *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 42, 2025, págs. 1-13, pág. 3, doi:10.7238/idp.v0i42.432061.

³⁹ Una mayor explicación sobre el concepto de cláusulas antiabuso se encuentra en ALONSO GARCÍA, J., «Evolución de las cláusulas antiabuso en la normativa y jurisprudencia comunitaria», en *Cuadernos de Formación*, vol. 22, nº 2, 2022, págs. 17-32, pág. 18.



se ajustará a la realidad económica, permitiendo así neutralizar artificios creados para evitar obligaciones fiscales⁴⁰. De este modo, si una empresa que opere en el comercio electrónico declara su residencia fiscal en un país únicamente para beneficiarse de un régimen más laxo, sin contar con una actividad sustantiva real en dicho territorio, la Administración puede intervenir para reubicar fiscalmente los ingresos en el país donde efectivamente se desarrollan las actividades generadoras de renta⁴¹.

Respecto a la identificación y localización de los obligados tributarios en relación con el IVA es pertinente comenzar explicando quién se considera obligado tributario a efectos de este impuesto. Un obligado tributario es aquel que soporta las obligaciones o deberes relativos a un impuesto. Según el art. 35 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) "*son obligados tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias*". El concepto de obligado tributario abarca

⁴⁰ Se analiza esta cláusula en ALMUDÍ CID, J.M., «Las reglas de limitación de la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades a la luz del derecho de la Unión Europea», en *Revista Técnica Tributaria*, vol. 3, nº 142, 2023, págs. 7-19, pág. 9. <https://doi.org/10.48297/rtt.v3i142.2386>.

⁴¹ El TJUE ha concretado los criterios que debe seguir la Administración tributaria para valorar la existencia de abuso de derecho en dos Sentencias de 26 de febrero de 2019 recaídas en los asuntos acumulados C-116/16 y C-117/16 en relación con la Directiva 90/435/CEE y en los asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16 en relación con la Directiva 2003/49/CE.



a diversos sujetos, entre los que se encuentran quienes deben cumplir con la obligación tributaria principal, los responsables de repercutir determinados impuestos y aquellos encargados de atender obligaciones formales, entre otros⁴². Se trata, por tanto, de un término amplio cuya concreción depende del tipo de impuesto de que se trate. En el caso del IVA, las obligaciones se desdoblan, el sujeto pasivo es el que debe repercutir el IVA al comprador, que es el obligado a soportarlo⁴³.

Por lo que son sujetos pasivos del IVA, como regla general, a título de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto⁴⁴. En relación con el comercio electrónico surgen varios problemas para localizar a este sujeto, muchos de ellos ya mencionados con anterioridad.

Dentro de la UE las dificultades a la hora de localizar al obligado tributario se basan no tanto en determinar dónde debe tributar, ya que es un sistema de tributación en destino, sino en identificar al sujeto que

⁴² Definición aportada por RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, A. (Dir.) y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Coord.), *MANUAL DE 350 CONCEPTOS JURÍDICO-CRIMINOLÓGICOS BÁSICOS Una guía para comprender el Derecho público*, Editorial Colex, S.L., A Coruña, 2024 (ISBN: 978-84-1194-737-4), pág 55.

⁴³ Véase art. 88 LIVA.

⁴⁴ Véase arts. 84 y ss. LIVA.



debe declarar y recaudar el impuesto. En un entorno digital, donde las operaciones comerciales se pueden realizar sin presencia física, resulta complejo determinar quién es el que debe asumir las obligaciones formales del IVA⁴⁵. Además, no solo es relevante identificar a este obligado formal, sino también a quién le corresponde el derecho a deducirse el IVA soportado en operaciones anteriores. En el IVA, opera un sistema de deducción mediante el cual los empresarios pueden restar el IVA que han pagado por sus compras del que repercuten a sus clientes, ingresando únicamente la diferencia⁴⁶. Por tanto, identificar con precisión al sujeto pasivo permite verificar no solo quién tiene la obligación de declarar el impuesto, sino también quién está legitimado para ejercer el derecho a la deducción, así como ante qué Administración tributaria estatal debe realizar dicha declaración.

⁴⁵ Desafíos puestos de manifiesto por JIMÉNEZ VARGAS, P. J., «Los cambios y desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digital en el contexto internacional», en *CUADERNOS DE DERECHO TRANSNACIONAL*, vol. 13, núm. 2, 2021, págs. 289-328,

<https://doi.org/10.20318/cdt.2021.6258>

⁴⁶ Una mayor explicación es dada por el TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA «Ficha temática: DEDUCCIONES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO», 2019, disponible en:

https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-06/tra-doc-es-div-c-0000-2020-202000844-05_00.pdf



De igual manera, hay complicaciones derivadas de la localización del destinatario ya que como se impone la obligación de tributar en el país de destino, la determinación de este lugar cobra una especial importancia y puede aumentar los gastos de gestión de las empresas y dificultar el comercio. En este sentido, el art. 24 *ter* del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 modificado por el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, establece que cuando el valor de los servicios prestados no supere los 100.000 euros, se presume que el cliente está ubicado en el lugar que determine el prestador, basándose en un único elemento de prueba proporcionado por este, tal como la dirección IP o la información de la tarjeta de crédito. Si supera ese umbral, la presunción deja de aplicarse y debe aplicar las reglas generales para la localización del cliente, que requieren al menos dos elementos de prueba no contradictorios para determinar la ubicación del consumidor.

Como se puede apreciar, esto complica la labor de las empresas y puede generar incertidumbre en la determinación de la jurisdicción fiscal aplicable, lo que incrementa tanto los costes administrativos como el riesgo de incurrir en errores o sanciones por un cumplimiento inadecuado del IVA.



C) ***Establecimiento permanente y comercio electrónico***

Al igual que el concepto de residencia fiscal, la concepción de establecimiento permanente originalmente diseñada se ha quedado desactualizada y genera problemas en la recaudación de los impuestos. La LIS no contiene una definición específica de establecimiento permanente, pero si se menciona a lo largo de la ley, como en el art. 22 LIS, en el que se excepciona de la tributación aquellas rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente. En España, se sigue la definición contenida en el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de 2017 (en adelante MCOCDE)⁴⁷ que fue modificada el 21 de noviembre de 2017 para adaptarse a la economía digital. El art. 5 del MCOCDE lo define como el lugar fijo de negocios a través del cual una empresa lleva a cabo su actividad total o parcialmente y establece una serie de casos específicos que pueden ser entendidos como tal.

Siguiendo a HERMOSÍN ÁLVAREZ⁴⁸, los principales desafíos que presenta esta falta de adaptación del concepto a la actualidad digital son los siguientes. Comenzando por el problema de que el concepto que incluye este artículo 5 no abarca las actividades

⁴⁷ OCDE, «Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017», 2017, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

⁴⁸ HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Permanent establishment. The crisis of the article 5 OECD MC in the digital economy», en *Crónica Tributaria*, núm. 180, 2021, págs. 97-131, <https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.4>



virtuales que se realizan sin presencia física en el Estado donde se genera la renta. Al entenderse que no hay un establecimiento permanente en ese país, no puede gravar los ingresos que se generen en su territorio. Según las normas del MCOCDE⁴⁹, la existencia de un agente dependiente autorizado también puede ser considerada como un establecimiento permanente, por lo que muchas empresas recurren a contratos de comisión para eludir esta regulación. De este modo, los beneficios se trasladan del lugar donde se genera el ingreso al Estado de residencia fiscal de la empresa, que puede ser un lugar con una tributación más baja.

Otro problema deriva de la exclusión de actividades consideradas como preparatorias o auxiliares de la definición de establecimiento permanente⁵⁰. Así, muchas empresas que prestan servicios digitales intentan encuadrar sus operaciones a estas actividades preparatorias o auxiliares para evitar la creación de un establecimiento permanente y, por ende, no pagar impuestos en el Estado donde se producen los ingresos. Estas actividades preparatorias o auxiliares son especificadas en el apartado 4 del MCOCDE, aquí se habla de aquellos establecimientos comerciales que, aunque contribuyen a la productividad de la empresa, prestan servicios que están tan desvinculados de la obtención de los beneficios que resulta complicado asignarles una parte del mismo. Por lo tanto, el criterio

⁴⁹ Véase art. 5 apartados 5 y 6 MCOCDE.

⁵⁰ Véase art. 5 apartado 4 MCOCDE.



decisivo radica en establecer si las actividades realizadas en ese establecimiento son una parte significativa de las operaciones generales de la empresa.

El problema surge al determinar que se considera como parte significativa ya que, por ejemplo, una empresa que vende productos a través de una plataforma en línea, pero establece un representante que se encarga de gestionar el pago o la logística de los envíos en un país en el que no está establecida la empresa, podría argumentar que no existe un establecimiento permanente en ese país, ya que la función del agente no está directamente vinculada a la obtención de beneficios, sino que es una actividad accesoria. Sin embargo, esta estrategia podría dar lugar a un caso de fraude fiscal si se considera que las actividades del agente son esenciales para la generación del beneficio.

Finalmente, el reconocimiento por parte de la OCDE de un servidor como establecimiento permanente⁵¹, entendido este servidor según la definición proporcionada por el Diccionario de la Real Academia Española como una “unidad informática que proporciona diversos servicios a computadoras conectadas con ella a través de una red”. Este reconocimiento conlleva el designar como establecimiento a un servidor que puede ser fácilmente trasladado a lugares de baja tributación. Por lo que, en el Estado desde el cual se realiza la

⁵¹ Véase «Comentarios del artículo 5 sobre la definición de establecimiento permanente», apartado 123, MCOCDE.



compra a través de la página web alojada en un servidor no puede recaudar los tributos correspondientes a esa compra, ya que el servidor se encuentra en otro Estado.

Lo que señala el art. 5 del MCOCDE tiene una mayor conexión con la imposición directa, ya que se refiere a la atribución de competencia para gravar las rentas obtenidas por medio del establecimiento permanente, recogido asimismo en los arts. 7 y 8 LIS y 8 y 9 LIRPF. Sin embargo, el establecimiento permanente también tiene implicaciones en la imposición indirecta, especialmente en relación con el IVA. En este contexto, la existencia de un establecimiento permanente puede determinar la localización de las operaciones y del sujeto pasivo⁵². El art. 69 tres LIVA establece lo que se debe entender por establecimiento permanente a efectos del IVA: "*cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales*" y establece una lista de supuestos concretos que son considerados establecimiento permanente tales como la sede de dirección, sucursales, oficinas, tiendas, minas, obras de construcción, etc. En principio, el concepto no es muy diferente del de la tributación directa, sin

⁵² Las implicaciones del establecimiento permanente en el IVA han sido analizadas con mayor detenimiento por ARAQUE SALMERÓN, R., «La delimitación conceptual de establecimiento permanente en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido. Incidencia de su intervención en la tributación de las operaciones», en *Cuadernos de Formación*, vol. 24, núm. 10, 2019, págs. 5-19.



embargo, como ya mencionó el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en la Sentencia de 23 de marzo de 2006⁵³, no se puede aplicar la regulación de la OCDE al IVA ya que esta se refiere a la fiscalidad directa y el IVA a la indirecta.

Por lo tanto, si un empresario o profesional, cuya sede principal de actividad se encuentra en un Estado distinto al lugar donde se lleva a cabo una operación y, en este lugar, tiene un establecimiento permanente que interviene en la actividad, se le puede atribuir la condición de sujeto pasivo en el Estado donde tiene este establecimiento permanente⁵⁴. Por el contrario, si el establecimiento permanente no interviene, no se considera al empresario o profesional como establecido en ese territorio para efectos del IVA, lo cual puede tener implicaciones en quién asume la responsabilidad de liquidar el impuesto y puede servir de vía de escape para multinacionales que operan en Internet para evitar ser consideradas sujetos pasivos y tener que realizar ciertas obligaciones formales, tales como: la obligación de registrarse en el sistema tributario del país en cuestión, la obligación de presentar declaraciones periódicas del IVA, emitir facturas conforme a la normativa, aplicar los tipos impositivos correspondientes en el territorio o mantener registros contables adecuados para la correcta liquidación del impuesto.

⁵³ STJUE, *FCE Bank plc*, Asunto C-210/04, Sentencia de 23 de marzo de 2006.

⁵⁴ Véase art. 84 LIVA.



Asimismo, el TJUE en la Sentencia de 13 de junio de 2024⁵⁵, estableció que para que una sociedad tenga un establecimiento permanente en un lugar diferente del de su sede debe tener una estructura con medios humanos y técnicos y que se utilicen de manera autónoma. Esto complica la determinación del establecimiento para aquellas empresas que actúan en otros Estados a través de páginas web u otros medios online ya que estos no serían considerados como establecimientos permanentes por no tener una estructura con medios humanos y técnicos. Por lo tanto, el criterio que sigue el TJUE para determinar la existencia de un establecimiento permanente basado en la existencia de una estructura física con recursos humanos y técnicos se ve desafiado en un contexto digital, donde las actividades empresariales pueden llevarse a cabo mediante medios digitales y sin necesidad de presencia física⁵⁶.

D) Gestión tributaria

El auge del comercio electrónico ha generado importantes desafíos fiscales para los Estados,

⁵⁵ STJUE Asunto C-533/22, Sentencia de 13 de junio de 2024 (ECLI:EU:C:2024:501).

⁵⁶ Se hace un análisis exhaustivo de la Sentencia de 13 de junio de 2024 y las implicaciones sobre la economía digital por GONZÁLEZ APARICIO, M., «Sobre el alcance del concepto “establecimiento permanente” en el IVA. Comentario a la Sentencia del TJUE de 13 de junio de 2024», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2024, págs. 301-316, Doi: 10.14679/3713.



especialmente en lo que respecta a la gestión tributaria. Estos desafíos pasan por la correcta identificación del lugar en el que se deben realizar las declaraciones de los impuestos, donde se deben llevar a cabo los registros de facturación y la contabilidad o cómo gestionar los pagos a distancia. Para hacer frente a estas problemáticas, se han implementado mecanismos como la factura electrónica, los libros de contabilidad digitales, los pagos electrónicos y sistemas de "ventanilla única". Sin embargo, persisten retos relacionados con la adaptación de las normativas fiscales tradicionales a la realidad del comercio digital y la lucha contra la evasión y el fraude fiscal en un contexto globalizado.

En primer lugar, la factura electrónica o "e-factura" hace referencia a una modalidad de facturación empresarial en la que se utilizan medios electrónicos para la emisión de facturas. Estas facturas electrónicas están firmadas digitalmente a través de certificados. Esta modalidad se crea para facilitar la gestión de las empresas de un gran volumen de facturas derivados de una economía globalizada, creciente y digital y para reducir los costes asociados a las facturas en papel⁵⁷. En relación con el IVA, destaca Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. El art. 218 de esta Directiva establece que se acepta

⁵⁷ Se aborda el concepto de factura electrónica por RODRÍGUEZ LÓPEZ, Á., «Aspectos normativos de la factura electrónica o e-factura en el ámbito europeo», en *Revista de la Contratación Electrónica*, núm. 117, 2012, págs. 67-76 (ISSN 1576-2033).



como factura cualquier documento, ya sea en papel o electrónico, que cumpla las condiciones establecidas en los siguientes artículos de la Directiva. Esta concepción tan amplia permite reconocer como facturas válidas a aquellas escaneadas, en formato PDF o incluso fotografías de facturas, además, no se exige un consentimiento por escrito del destinatario⁵⁸.

Sin embargo, esta flexibilidad puede generar problemas relacionados con la autenticidad y la trazabilidad de los documentos, dificultando el control efectivo de las ventas y aumentando el riesgo de fraude. En la LIVA, esto se recoge en el art. 164 *dos*, en el cual se especifica que puede expedirse una factura en formato electrónico siempre y cuando el destinatario dé su consentimiento. Asimismo, establece que se debe garantizar la autenticidad, integridad y legibilidad, lo cual se desarrolla el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación. De este modo, la legislación española intenta solucionar los problemas mencionados anteriormente respecto a la autenticidad. No obstante, no todos los países tienen las mismas garantías, y pese a que existen intentos de armonización por parte de la UE, cada país puede

⁵⁸ Se describen las características de la factura electrónica en el marco de la UE por SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M., «La facturación electrónica en la Unión Europea», en *Revista de Estudios Europeos*, núm. 85, 2025, págs. 528-553. DOI: <https://doi.org/10.24197/ree.85.2025.528-553>



implementar requisitos específicos. En un contexto de comercio electrónico entre países con diferente regulación sobre la factura electrónica se dificulta la comprobación de legitimidad de estas.

En relación con los libros de contabilidad, es pertinente destacar el “Suministro Inmediato de Información del IVA” aplicable principalmente a grandes empresas y que implica la gestión de los libros del IVA a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT). Este instrumento es un sistema automatizado de gestión del IVA que implementa un sistema que permite el envío y la recepción instantánea de registros de información sobre el impuesto a través de Internet⁵⁹. Se crea con arreglo al Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido⁶⁰ y se refiere a

⁵⁹ Más información sobre este sistema de gestión en Agencia Tributaria: *Suministro Inmediato de Información, información general*. Disponible en:

<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/suministro-inmediato-informacion/informacion-general.html>

⁶⁰ Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Reglamento por el que se



aquellos libros registro mencionados en el art. 62.1 del Reglamento del IVA. Esto simplifica el proceso de comunicación de los registros, pero es necesario señalar que también implica costes tecnológicos y otros derivados de gestiones administrativas necesarias⁶¹. Los censos tributarios también son relevantes ya que permiten el control de las obligaciones tributarias por parte de la AEAT, por lo que se crea el “Censo de Obligados Tributarios” a nivel estatal para una correcta gestión censal y reducir incumplimientos de las obligaciones derivadas de una sociedad digital⁶².

El comercio electrónico ha conllevado nuevas formas de pagos, ya sea a través de plataformas electrónicas

regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre.

⁶¹ Se pone de manifiesto el problema de los costes tecnológicos en MALVÁREZ PASCUAL, L.A., «Estudio del Proyecto de Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los programas informáticos que soporten los procesos de facturación: un paso en la digitalización de las empresas y en su interconexión con la Administración tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2022, págs. 1-17 (ISSN: 1132-8576).

⁶² Se mencionan los censos como uno de los desafíos del comercio electrónico en la aplicación de los tributos en RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M., «El Impuesto sobre el Valor Añadido y el comercio electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica», en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 15, 2007, págs. 11-59 (ISSN 1132-8568)



o de monedas virtuales. En relación con estas monedas virtuales, definidas por el Banco de España como “*instrumentos de pago sin soporte físico basadas en un algoritmo matemático, el blockchain o la cadena de bloques*”⁶³, la falta de una regulación fiscal específica sobre éstas hace que muchas de las ganancias derivadas de las transacciones no sean declaradas y no se tribute por ellas⁶⁴. Recientemente, se ha aprobado la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. Esta ley incorpora algunas modificaciones a tributos para intentar encajar en ellos las monedas virtuales, en concreto, en el IRPF se establecen dos obligaciones informativas nuevas sobre la tenencia y operativa con monedas virtuales⁶⁵, posteriormente desarrolladas por

⁶³ Definición de criptomonedas por el Banco de España disponible en: <https://www.bde.es/wbe/es/areas-actuacion/politica-monetaria/preguntas-frecuentes/definicion-funciones-del-dinero/que-son-criptomonedas.html>

⁶⁴ CRUZ PALENZUELA, S., *Delitos contra la Hacienda pública: lucha y control del fraude fiscal en la era digital*, Dykinson, Madrid, 2023 (ISBN: 978-84-1170-701-5)

⁶⁵ Se abordan las novedades introducidas por esta ley en el artículo de RODRÍGUEZ PEÑA, N. L., « Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (ue) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra



el Real Decreto 249/2023, de 4 de abril. Pese a estos avances normativos, aún resulta complicada la gestión de las monedas virtuales y su correcta tributación, sobre todo en aquellos beneficios obtenidos en plataformas extranjeras⁶⁶.

Por último, no se puede hablar de gestión sin mencionar la extensión de la “ventanilla única”, un sistema para la gestión del pago del IVA. La “ventanilla única” u *One Stop Shop* da la posibilidad a los empresarios registrados en un Estado Miembro de la Unión de declarar electrónicamente el IVA de todas las ventas que realicen a consumidores finales sin necesidad de registrarse en cada uno de los países en los que operen⁶⁷. Esta consta de tres regímenes: el

las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego [boe-a-2021-11473] Medidas de Prevención y Lucha Contra el Fraude Fiscal que Inciden Directamente en el Funcionamiento del Mercado Interior», en *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 10, núm. 1, 2022, págs. 264-268.

⁶⁶ Una mayor explicación sobre la problemática tributación de las monedas virtuales se halla en TABOADA VILLA, J., «Obligaciones de información relativas a monedas virtuales en el ámbito nacional», en *Dereito: revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 32, núm. 1, 2023, págs. 37-56 (ISSN 1132-9947).

⁶⁷ Véase Agencia Tributaria, IVA y comercio electrónico: *Los nuevos regímenes especiales de ventanilla única aplicables a las prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes y determinadas entregas interiores. Cuestiones generales.*



Régimen de la Unión, el Régimen Exterior de la Unión y el Régimen de importación, en función de las operaciones que realicen las empresas. Pese a simplificar las obligaciones formales, el sistema de “ventanilla única” no cubre los procedimientos de devolución del IVA pagado en exceso o erróneamente⁶⁸. Estos procesos deben gestionarse directamente con los Estados miembros, lo que puede resultar complicado. Además, cada Estado miembro gestiona su propio sistema por lo que estos pueden ser muy variados y dificultar el proceso de registro y declaración.

En conclusión, el crecimiento del comercio electrónico ha desafiado los marcos fiscales tradicionales y ha revelado la necesidad de revisar conceptos clave como la calificación de rentas, la localización del hecho imponible, la residencia fiscal o el establecimiento permanente. Aunque se han implementado medidas para mitigar la evasión y el fraude fiscal, no se ha logrado adaptar la regulación al comercio electrónico para garantizar una recaudación eficiente. Como

Disponible en:
<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/cuestiones-generales.html?faqId=2e8c790496d78710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>

⁶⁸ Se pone de manifiesto la necesidad de solicitar la devolución al Estado miembro implicado en 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», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 459, 2021, págs. 5-42
DOI: <https://doi.org/10.51302/rct.2021.7379>.



hemos visto, estos problemas conceptuales dificultan tanto la tributación de impuestos directos como el IRPF o el IS y como de impuestos indirectos como el IVA, sin embargo, la relevancia del IVA y de otros tributos en el comercio electrónico requieren de un análisis más concreto de estos en el siguiente apartado.

2. ANÁLISIS DE IMPUESTOS ESPECÍFICOS EN LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

A) El IVA

En el apartado anterior, al analizar los principales desafíos fiscales del comercio electrónico, se abordó su impacto en el IVA. Para evitar redundancias, en este apartado agruparemos dichos desafíos e incorporaremos algunas novedades.

En primer lugar, respecto a la localización del hecho imponible en el IVA, mencionábamos que surgen problemas por la tributación en un país diferente del de la sede principal. La aplicación del principio de tributación en destino implica conocer la regulación fiscal de los países en los que la empresa obtiene ingresos que deben ser declarados. Aunque esto se ha visto simplificado con el sistema de “ventanilla única” persisten limitaciones, como en los casos de devoluciones, donde sigue siendo necesario ajustarse a la normativa de cada Estado. Otro desafío relevante es la identificación del sujeto que debe declarar el impuesto. En el comercio digital, la falta de una sede física o establecimiento permanente dificulta



determinar quién debe asumir la obligación tributaria. Incluso si una empresa posee un establecimiento permanente, este podría no considerarse como tal a efectos del IVA si no participa directamente en la actividad o carece de los medios humanos y técnicos requeridos. Por último, la identificación del destinatario resulta crucial, dado que la tributación se debe efectuar en el lugar en que este se encuentre. Como vimos, a nivel europeo la regulación establece un sistema de presunción para las operaciones con un valor de menos de 100.000 euros, sin embargo, esto no se extiende a la totalidad de las operaciones por lo que, para aquellos casos no incluidos en estas presunciones, las empresas deben identificar por sus propios métodos a los destinatarios de sus servicios. Este proceso puede ser complejo en aquellos servicios que no necesiten de entrega física cuando el destinatario proporciona una dirección de un establecimiento público, una dirección falsa o directamente no otorga una dirección⁶⁹.

Como novedad, es importante destacar el papel de las interfaces digitales como *Amazon*, *eBay* o *AliExpress*. Estas aparecen reguladas en el art. 8 bis LIVA como una nueva categoría de entregas. De este modo, el operador de la interfaz actuará como sujeto pasivo cuando facilite una entrega y será considerado proveedor cuando sea una venta a distancia de bienes importados de terceros países cuyo valor no supere los

⁶⁹ BUDOVA, D. y LÓPEZ POMBO, D., «La tributación indirecta en España ante la digitalización de la economía», en *ICE, Revista De Economía*, núm. 917, 2020, págs. 93-111, <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7140>.



150 euros y cuando faciliten entregas de bienes dentro de la UE de un empresario no establecido en la Unión. En estos casos, se considera que a efectos fiscales la plataforma digital ha comprado y revendido los bienes al consumidor final y por ello deberá cumplir con las obligaciones del IVA e incluso si no es considerada proveedor sigue teniendo obligaciones de registro⁷⁰.

Para evitar problemas de doble imposición, la entrega del bien del proveedor original al titular de la plataforma digital se encuentra exenta de IVA⁷¹. Sin embargo, la plataforma depende de la información que le suministre el comerciante original, por lo que, si esta no es correcta, puede realizar una declaración inferior en el IVA. Además, se resalta la problemática de las diferencias en las regulaciones fiscales entre los Estados miembros de la Unión, que podrían generar dificultades en la aplicación uniforme de la normativa en todo el mercado único facilitando actividades que permitan el uso de lagunas en las legislaciones para evadir impuestos.

⁷⁰ Una explicación más detallada sobre el papel de las interfaces digitales en el IVA puede encontrarse en 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», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 459, 2021, págs. 5-42 DOI: <https://doi.org/10.51302/rct.2021.7379>.

⁷¹ Concepto destacado por OLIVER CUELLO, R., «Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico», en *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2021, págs. 53-82 (ISSN 1132-8576).



Asimismo, la reducción de intermediarios por la digitalización del comercio reduce la cantidad total de IVA recaudado por el gobierno. El IVA se aplica en cada etapa de la cadena de suministro por lo que cuando hay menos intermediarios, hay menos transacciones donde se aplica el impuesto y se reduce la recaudación⁷². Como ha sido ya mencionado, el IVA se aplica en cada etapa de la cadena de suministro y los empresarios y profesionales pueden deducir el IVA soportado en las transacciones intermedias por lo que, aunque haya menos intermediarios, la recaudación no disminuye proporcionalmente en la misma medida, ya que el consumidor final, que no tiene derecho a deducir el IVA, sigue soportando la totalidad del impuesto en el precio final de los bienes o servicios. Además, la desaparición de los intermediarios tradicionales, impulsada por la proliferación de plataformas digitales, genera problemas económicos adicionales ya que las empresas locales se ven desplazadas, lo que reduce las oportunidades de emprendimiento y genera desempleo⁷³.

Sin embargo, el problema más significativo radica en la evasión fiscal derivada de los traslados de residencia

⁷² Se resalta el problema de la cadena de suministro en KAVOYA, J., «Las tecnologías digitales en la industria tributaria: IVA», en *Revista de administración tributaria CIAT*, núm. 43, 2018, págs. 54-68.

⁷³ Se aborda un mayor análisis sobre el impacto del comercio electrónico sobre el comercio local en la Tesis Doctoral de ALESANCO LLORENTE, M., «El papel de la tecnología desde el punto de venta y en el comportamiento del consumidor: nuevos patrones en el entorno omnicanal», en la *Universidad de la Rioja*, 2025.



a jurisdicciones de baja o nula tributación lo que permite a algunas empresas, especialmente las que operan a través de plataformas digitales, eludir el pago de impuestos en el lugar en el que obtienen los beneficios.

B) Tributos locales, el Impuesto de Actividades Económicas.

El Impuesto de Actividades Económicas (en adelante, IAE) es un impuesto directo, de carácter real, obligatorio y de titularidad estatal cuya liquidación y recaudación está cedida a los entes locales, regulado en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL)⁷⁴. A efectos de su relevancia para la tributación del comercio electrónico cabe destacar que sirve de base del IRPF y del IVA, impuestos con supuestos de tributación por módulos definidos según la clasificación de actividades del IAE. Asimismo, cualquiera que realice una actividad económica a través de comercio digital debe darse de alta en el IAE e identificar su actividad en el epígrafe correspondiente, ya que el hecho imponible de este tributo no distingue el tipo de actividad realizada, y el art. 78.1 TRLRHL especifica que se grava el ejercicio de las actividades económicas "*se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto*". Esto puede conllevar problemas de clasificación debido a la

⁷⁴ Un análisis profundo del IAE se halla en CEPA DUEÑAS, A., y TEJEDOR RUÍZ, C., *Sistema tributario local*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2013 (ISBN: 978-84-941304-0-3).



realidad económica actual, dominada por modelos de negocio online, que difícilmente se encuadran entre las actividades calificables como económicas según este impuesto⁷⁵.

Además, si el comercio electrónico se combina con actividades físicas (como una tienda física), debe registrarse en el epígrafe correspondiente para cada actividad lo que dificulta aún más la categorización. Esta ambigüedad genera incertidumbre en su obligación de declarar el impuesto. En definitiva, la ausencia de un epígrafe específico para los negocios online dificulta su clasificación y tributación a efectos del IAE, lo que podría dar lugar a la omisión o incorrecta declaración de actividades, favoreciendo así la evasión fiscal y facilitando la realización de prácticas fraudulentas.

Igualmente, es importante tener en cuenta las exenciones del IAE, que pueden afectar cómo se clasifica y tributa a los negocios online. El art. 82.1. apartado c del TRLRHL establece que las personas físicas y jurídicas con un volumen de negocio inferior a 1 millón de euros están exentas de tributar por el IAE. Esto implica que, en muchos casos, los pequeños negocios online pueden estar exentos de este impuesto, lo que reduce la presión fiscal sobre ellos. Algunos de estos negocios podrían optar por no

⁷⁵ Se presenta el problema de adaptación del IAE a la realidad económica por GARCÍA MARTÍNEZ, A., «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en MARÍN-BARNUEVO FABO, D., (coord.), *Los tributos locales*, Cizur Menor, Navarra, 2010, págs. 171-376 (ISBN: 978-84-470-3455-0)



declarar sus actividades correctamente para beneficiarse de la exención, lo que genera riesgos de evasión fiscal.

C) Comercio electrónico y aduanas

El comercio de mercancías a nivel internacional se ha visto impulsado por la expansión del comercio electrónico por lo que es importante hablar del régimen jurídico de las aduanas. Los derechos de aduanas gravan las mercancías que entran o salen de un territorio, en el ámbito de la UE, concretamente en el Código Aduanero de la Unión se establecen los "derechos de importación" y "derechos de exportación"⁷⁶. Pero también hay otra serie de derechos aduaneros no recogidos en este código por ser con terceros países y sobre los que debe atenderse a la regulación nacional. Una de las principales problemáticas respecto a los derechos aduaneros, es la falta de unificación en la aplicación de la regulación europea, ya que no todos los Estados tienen los mismos controles sobre las declaraciones por lo que las empresas tienden a utilizar como punto de entrada aquellos países con menores controles y menores sanciones, actuando así de modo fraudulento. Este problema se presenta en empresas tradicionales, sin

⁷⁶ Se hace una exposición detallada sobre los derechos de aduanas por GARCÍA GUERRERO, D., «Bases del fenómeno aduanero», en LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. (Dir.), *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*, Dykinson, Madrid, 2020, págs. 111-151 (ISBN: 9788413771250)



embargo, el auge del comercio electrónico ha aumentado las importaciones⁷⁷ por lo que se agrava el ya existente problema.

La Declaración del Tribunal de Cuentas⁷⁸ lo recalca al constatar que "*el comercio electrónico supone un reto para la gestión de los riesgos aduaneros*", entendidos estos riesgos como la probabilidad de que se produzca un hecho que afecte al correcto funcionamiento del transporte aduanero⁷⁹. Esto se debe al aumento del número de importaciones de bajo valor ya que cada paquete requiere de una declaración lo que eleva el número de declaraciones y dificulta la realización de controles y aumenta el riesgo de irregularidades como el fraude.

⁷⁷ Según un comunicado de prensa de la COMISIÓN EUROPEA del 5 de febrero de 2025, en 2024 aproximadamente 4.600 millones de envíos de bajo valor ingresaron al mercado de la UE, lo que equivale a 12 millones de paquetes diarios. Esta cifra es el doble de la registrada en 2023 y tres veces mayor que en 2022.

Comunicado disponible en:

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/api/files/document/print/es/ip_25_410/IP_25_410_ES.pdf

⁷⁸ TRIBUNAL DE CUENTAS, «Controles aduaneros: la armonización insuficiente es un obstáculo para los intereses financieros de la UE», Informe Especial, núm. 4, 2021. Disponible en:

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_04/SR_Customs_controls_ES.pdf

⁷⁹ Siguiendo la definición del Diccionario panhispánico del español jurídico, 2023. Disponible en:

<https://dpej.rae.es/lema/riesgo-aduanero>



En relación con estas importaciones de bajo valor, una de las medidas implementadas en España para hacer frente al fraude en estas operaciones es la Plataforma de Importación de Pequeños Envíos (PIPE). Esta herramienta tiene como objetivo facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y formales derivadas de la normativa europea. A través del régimen IOSS (*Import One Stop Shop*), se permite que el IVA aplicable a envíos de escaso valor, de hasta 150 euros, sea recaudado directamente por el proveedor o la plataforma electrónica, y declarado en el Estado miembro donde esté registrado, siendo el tipo de IVA aplicable el del Estado miembro de la UE en el que se entregan las mercancías⁸⁰.

Aunque este sistema reduce significativamente las cargas administrativas y mejora el control fiscal, sigue presentando riesgos importantes. Entre ellos destacan: el riesgo de que los proveedores opten por registrarse en Estados miembros con controles fiscales más laxos, el riesgo de infravaloración sistemática de los productos para permanecer dentro del umbral de escaso valor y la dificultad de comprobar la veracidad de los datos facilitados por vendedores radicados fuera de la UE. Todo ello plantea retos considerables para los

⁸⁰ Véase Agencia Tributaria: *PIPE. Plataforma Importación Pequeños Envíos*. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/aduanas/comercio-electronico-pipe-envios-particulares/pipeline-plataforma-importacion-pequenos-envios.html?faqId=c7f33f5aebac8710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>



órganos de control como la AEAT y el Servicio de Vigilancia Aduanera, que deben vigilar un volumen creciente de operaciones digitales transfronterizas con recursos limitados.

Para garantizar una gestión eficaz, es fundamental disponer de datos precisos y fiables de aquellos productos que entran a través de las aduanas. En este sentido, el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446⁸¹ ya subrayaba la importancia de mejorar la calidad de los datos incluidos en las declaraciones sumarias de entrada. El auge del comercio electrónico implica un gran número de operadores y envíos, lo que puede comprometer la calidad de la información proporcionada y dificultar la identificación correcta de los productos y su consiguiente tributación.

Se pone de manifiesto, por tanto, que el crecimiento sin precedentes del comercio electrónico ha dificultado la capacidad operativa de la AEAT, especialmente con respecto al Servicio de Vigilancia Aduanera. La entrada masiva de pequeños paquetes provenientes de terceros países, especialmente aquellos declarados por valores inferiores al umbral mínimo de tributación, ha incrementado exponencialmente el número de expedientes a procesar, lo que complica enormemente la identificación de fraudes y la correcta aplicación de aranceles. A ello se suma la utilización de plataformas

⁸¹ Véase considerando 33 del REGLAMENTO DELEGADO (UE) 2015/2446 DE LA COMISIÓN de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión.



intermediarias que no siempre colaboran con las autoridades fiscales, dificultando la trazabilidad de las operaciones. Además, el fraccionamiento artificial de envíos para evitar umbrales de tributación, las subdeclaraciones de valor o la clasificación errónea de productos son algunas de las prácticas que pueden ser utilizadas para eludir el pago de derechos de aduana y del IVA a la importación. Estos desafíos requieren de una modernización de los sistemas de control y una cooperación más estrecha a nivel europeo e internacional.

En resumen, el comercio electrónico plantea desafíos significativos para la tributación, tanto en el IVA como en los impuestos locales y aduaneros, como la dificultad de aplicar y recaudar correctamente el IVA, la falta de clasificación para negocios online en el IAE o las dificultades de controles aduaneros. Por ello, es crucial actualizar las normativas para adaptarse a estas nuevas realidades y garantizar el cumplimiento fiscal.

IV. CAPÍTULO III: RETOS FUTUROS Y AVANCES EN LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. EL PAPEL DE LA OCDE: DEL PLAN BEPS AL ENFOQUE DE DOS PILARES

La OCDE ha tenido un papel central en la creación de un marco internacional para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización, especialmente en relación



con el fraude y la evasión fiscal. Entre estas medidas destaca el Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS). Este plan se aprueba para favorecer la cooperación en materia tributaria y establece 15 acciones con medidas sobre materia fiscal internacional con el objetivo de garantizar el pago de los impuestos en el lugar en que se generen⁸².

Este plan tiene como objetivo principal garantizar que los impuestos se paguen donde realmente se generan los beneficios económicos, es decir, donde se produce la actividad empresarial y se crea valor, evitando así que las multinacionales utilicen estructuras fiscales agresivas para reducir artificialmente su carga impositiva. Con estas 15 acciones se busca crear coherencia internacional en el IS, neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos como la doble exención o deducción, reforzar la normativa en materia de deducciones, combatir las prácticas tributarias perjudiciales y artificiosas, evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, mejorar los mecanismos de resolución de controversias y finalmente, desarrollar un instrumento multilateral⁸³.

Posteriormente, en 2015 se elaboró un informe sobre la aplicación del Plan BEPS, en este informe se destaca, en primer lugar, que todos los países pertenecientes a la

⁸² CRUZ PALENZUELA, S., *Delitos contra la Hacienda pública: lucha y control del fraude fiscal en la era digital*, Dykinson, Madrid, 2023 (ISBN: 978-84-1170-701-5)

⁸³ OCDE, «Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios», 2013. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>



OCDE y al G20 trabajaron de manera conjunta lo que constituye una colaboración sin precedentes. En segundo lugar, señala que se alcanzó un acuerdo en relación con un amplio paquete de medidas con nuevos estándares mínimos y estrategias comunes. En tercer lugar, las administraciones tributarias obtuvieron mayor información sobre los países a efectos de evaluar riesgos y destinar recursos a la inspección de manera más efectiva. Finalmente, se empezaron a observar indicios de un impacto en el comportamiento de los contribuyentes incluso antes de la implementación completa del proyecto. El informe concluye con que da comienzo a la fase de implementación de estas medidas a través de la legislación interna de los Estados y los tratados internacionales⁸⁴.

Sin embargo, estos informes, al carecer de obligatoriedad para los Estados han presentado efectos limitados. Por ello, en 2021, se aprobó la Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía⁸⁵.

⁸⁴ OCDE, «Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios», Éditions OCDE, Paris, 2013.

Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>

⁸⁵ OCDE, «Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía», 8 de octubre de 2021. Disponible en: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares->



Esta medida consta de dos pilares. El primer pilar busca una distribución más justa de los beneficios y derechos de imposición entre los países, centrándose en las grandes empresas multinacionales que más se benefician de la globalización. Este pilar introduce medidas para reforzar la seguridad jurídica tributaria, como un mecanismo obligatorio y vinculante de resolución de controversias. Además, contempla la eliminación de impuestos sobre los servicios digitales y otras medidas similares, con el fin de reducir conflictos fiscales internacionales. El segundo pilar establece límite a la competencia fiscal en el IS a través de la aprobación de un impuesto mínimo global. Se incluye asimismo una exclusión para fomentar la actividad económica sustancial, y se protege a los países en desarrollo mediante una “*cláusula de sujeción a imposición*” (CSI)⁸⁶.

La OCDE ha desempeñado un rol determinante en la configuración de sistema normativo fiscal global adaptado a los retos del siglo XXI, especialmente en el contexto del comercio digital. Aunque el Plan BEPS representó un primer gran paso hacia una mayor cooperación y transparencia, fue el enfoque de los dos

[para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf](#)

⁸⁶ OCDE, «Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía», 2021. Disponible en:

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>



pilares el que marcó una evolución sustancial en la búsqueda de una fiscalidad más equitativa y eficaz a nivel internacional. A continuación, abordaremos cómo la Unión Europea ha adoptado estas iniciativas y cómo España ha respondido a las propuestas europeas e internacionales, destacando las reformas clave, como las implementadas en diciembre de 2024.

2. LA RESPUESTA NORMATIVA DE LA UE Y SU ADAPTACIÓN EN LA NORMATIVA ESPAÑOLA

El segundo pilar del enfoque de la OCDE que establecía la aprobación de un impuesto mínimo global ha sido recogido por la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 15 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión y traspuesto a la legislación española a través de la Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, conocido como impuesto mínimo global, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias (en adelante, Ley 7/2024).

El objetivo del impuesto mínimo global es evitar que las grandes empresas, incluidos los gigantes digitales como



Amazon, eBay o AliExpress, reduzcan su carga fiscal trasladando sus beneficios a territorios con baja o nula tributación. Para ello, si una empresa situada en la UE o con una matriz en este territorio tenga un tipo impositivo inferior al 15% se le exigirá un impuesto complementario para alcanzar este mínimo⁸⁷. Por tanto, con el impuesto mínimo global se pretende evitar que los países compitan de manera desleal bajando sus gravámenes para atraer grandes empresas y se busca aumentar el atractivo de mantener las empresas locales⁸⁸. En la Ley 7/2024 se especifica que el ámbito subjetivo de este impuesto se circunscribe a aquellos grupos empresariales de gran magnitud, en este caso, a aquellos con un importe neto de la cifra de negocios superior a 750 millones de euros en, al menos, dos de los cuatro ejercicios anteriores, siempre que operen en el mercado único⁸⁹. De este modo, se protegen las pequeñas y medianas empresas y, al haber pocas entidades que superen el umbral, se evita sobrecargar a la Administración tributaria.

⁸⁷ La referencia a este impuesto complementario se basa en el análisis de GARCÍA DE PABLOS, J. F., «El Impuesto complementario para garantizar el nivel mínimo global de imposición», en *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2024. s. p. (ISSN 1132-8576), donde se examina su implementación en la Unión Europea y sus implicaciones fiscales.

⁸⁸ Se lleva a cabo una explicación más detallada del Impuesto Complementario por el profesor MULEIRO PARADA, L. M., «Un análisis integrado del Impuesto Complementario para garantizar el nivel global mínimo de tributación de los grandes grupos empresariales», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2024, págs 169-210 (ISSN: 1696-0173), pág. 176.

⁸⁹ Véase Preámbulo Ley 7/2024.



En la Memoria de Impacto Normativo del impuesto complementario⁹⁰ se evidencia que los contribuyentes de este impuesto deberán soportar unos costes de implementación elevados por lo que la Ley 7/2024 incorpora un conjunto de disposiciones transitorias para mitigar ese esfuerzo inicial. Entre ellas, la disposición transitoria segunda que establece unos porcentajes de exclusión de rentas con carácter transitorio hasta 2032, para evitar un salto brusco en la carga fiscal, la disposición transitoria tercera que exime de exigibilidad del impuesto complementario nacional durante los 5 primeros años de la fase inicial de actividad internacional del grupo o la disposición transitoria cuarta que establece la no exigencia del impuesto en ejercicios iniciados entre el 31 de diciembre de 2023 y el 31 de diciembre de 2026, siempre que se presente una información país por país "admissible". De este modo, se mitiga el esfuerzo a los contribuyentes, pero también se limita la efectividad del impuesto ya que muchas grandes empresas pueden evitar el pago de este impuesto hasta

⁹⁰ Se analiza el impacto económico general del impuesto por el MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. Dirección General de Tributos. Resumen Ejecutivo «MEMORIA DEL ANÁLISIS DE IMPACTO NORMATIVO del Anteproyecto de Ley XX/2024, de XX de XX, por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.», 2023. Disponible en: <https://www.hacienda.gob.es/SGT/NormativaDoctrina/proyectos/20122023-main-apl-impuesto-complementario.pdf>



2027 reduciéndose drásticamente la recaudación inicial y diluyendo el efecto disuasorio del impuesto.

En definitiva, la trasposición al ordenamiento español de la Directiva (UE) 2022/2523 a través de la Ley 7/2024, materializa el segundo pilar de la OCDE, adaptando nuestras normas para asegurar que los grandes grupos empresariales paguen, como mínimo, un 15% de impuestos. No obstante, las disposiciones transitorias diseñadas para suavizar los elevados costes de implementación limitan de forma significativa la recaudación y eficacia de la norma. Por lo que, será clave evaluar la eficacia real de estos mecanismos provisionales para que, una vez superado el periodo de adaptación, el impuesto complementario cumpla plenamente su propósito de frenar la competencia fiscal desleal y consolidar la tributación equitativa en el mercado único.

3. DESAFÍOS FUTUROS: HACIA UNA ARMONIZACIÓN FISCAL GLOBAL

Tras examinar los avances logrados, es importante señalar los desafíos futuros en materia de tributación y las estrategias previstas para afrontarlos. Para ello, tomaremos como referencia las Propuestas de Directiva de la Unión Europea de 2018. En primer lugar, la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa⁹¹. Esta

⁹¹ Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con



propuesta plantea una reforma del IS en la UE para las actividades digitales, permitiendo que estas tributen en el Estado donde mantengan una interacción significativa, incluso sin presencia física en ese territorio.

Para ello, se adopta un criterio económico basado en los ingresos que tenga la empresa en un territorio, lo que facultaría a ese país a gravar a esa empresa. Se incorpora el concepto de presencia digital significativa para establecer este vínculo con la empresa y el territorio donde operan, este concepto se añade como complemento al de establecimiento permanente garantizando su adaptabilidad y aplicación a un contexto digital. Para determinar si existe dicha presencia, se proponen tres criterios principales: los ingresos generados por servicios digitales, el número de usuarios de esos servicios y el número de contratos empresariales relacionados. Estos indicadores sirven para identificar la "huella digital" de una empresa en una jurisdicción y de ese modo, poder vincular su tributación a esa jurisdicción⁹². De este modo, se solucionarían los retos que hemos observado anteriormente sobre el

una presencia digital significativa, COM/2018/0147 final - 2018/072 (CNS). Disponible en:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX:52018PC0147>

⁹² Véase Exposición de motivos, otros elementos, explicación detallada de las disposiciones específicas de la propuesta: presencia digital significativa (artículo 4) de la Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.



establecimiento permanente y la residencia fiscal. Sin embargo, aún se presentan desafíos como la exigencia de un sistema de información muy complejo⁹³ y no se armoniza completamente la valoración de la “contribución digital” entre Estados, lo que deja margen a interpretaciones divergentes.

Por otro lado, la Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales⁹⁴ crea un impuesto provisional del 3% a determinadas actividades digitales clave como la intermediación entre usuarios para la compraventa de bienes y servicios para

⁹³ Puesto de manifiesto en la evaluación de impacto de la Propuesta: COMISIÓN EUROPEA, «DOCUMENTO DE TRABAJO DE LOS SERVICIOS DE LA COMISIÓN RESUMEN DE LA EVALUACIÓN DE IMPACTO que acompaña al documento Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales», 2018. Disponible en:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>

⁹⁴ Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, COM/2018/0148 final - 2018/073 (CNS). Disponible en:

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=COM:2018:0148:FIN>



evitar que los Estados adopten medidas unilaterales que afecten al mercado único⁹⁵.

La medida propuesta pretende solucionar el desafío que presentan las interfaces digitales en cuanto a diferencias de regulación, ya que pueden surgir distorsiones fiscales si una plataforma se registra en un país con normas fiscales más laxas perjudicando la recaudación de impuestos en otros países. Este impuesto está diseñado para aquellas empresas con unos ingresos mundiales anuales que superen los 750 millones de euros y unos ingresos digitales imponibles anuales totales en la UE de 50 millones de euros independientemente de si están establecidas en un Estado miembro o en una jurisdicción no perteneciente a la UE⁹⁶. Por lo que para estar sujetos a este impuesto basta con que los usuarios del servicio se encuentren en la UE. Además, gravaría los ingresos brutos digitales, no la rentabilidad, por lo que no se distinguiría entre ganancias y costes, lo que perjudicaría a empresas con márgenes de beneficios bajos. Esto puede incentivar el traslado de costes fuera del país en

⁹⁵ Se explican las dos propuestas con mayor detenimiento en RAMOS HERRERA, A. J., «Reflexiones sobre la necesidad de tributación de determinados servicios digitales», en *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 5, 2020, págs. 183-193 (ISSN 1578-0244).

⁹⁶ Véase art. 4 Propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales.



el que se debe pagar el impuesto reduciendo así la recaudación⁹⁷.

Finalmente, cabe destacar que este impuesto sobre servicios digitales se diseñó como una medida transitoria hasta que se adoptasen las reglas del Pilar Uno de la OCDE-G20. Las negociaciones multilaterales no se han culminado⁹⁸, lo que ha obligado a prorrogar los plazos y la falta de consenso entre los Estados miembros ha provocado que este impuesto a ciertos servicios digitales haya sido finalmente suspendido⁹⁹.

Por ende, como menciona el Parlamento Europeo, medidas como el Impuesto sobre los Servicios Digitales serían una solución temporal ya que para obtener un resultado óptimo sería necesario implementar normas a

⁹⁷ Una mayor explicación de la erosión de las bases imponibles en NAFARRATE, B., «COMBATTING BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING: IS A DIGITAL SERVICE TAX ON REVENUE THE RIGHT PATH TOWARD EQUITABLE INTERNATIONAL TAXATION? » en *Southwestern Journal of International Law*, núm 2, vol. 27, 2021, págs. 369-387, pág. 369.

⁹⁸ Se explica en profundidad el Impuesto sobre los servicios digitales por VÁZQUEZ, J. M., «Digital Services Taxes in the European Union: What Can We Expect?», en *Kluwer International Tax Blog*, 14 de febrero de 2023, s. p. Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/>

⁹⁹ Se menciona el recorrido de los Impuestos sobre servicios digitales y la suspensión en la UE por BORDERS, K., BALLADARES, S., BARAKE, M. y BASELGIA, E., «Digital Service Taxes», en *Eutax Observatory*, 2023, págs 3-18, pág 17. Disponible en: https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/06/EUTO_Digital-Service-Taxes_June2023.pdf?utm_source



nivel global a través de la OCDE. Por ello, los problemas planteados en este trabajo, como la calificación de rentas, la localización del hecho imponible o la presencia física de las empresas digitales, siguen sin resolverse, lo que destaca la necesidad de una reforma fiscal más coordinada a nivel internacional para evitar la evasión fiscal y el fraude.

V. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo se ha puesto de manifiesto cómo el auge del comercio electrónico ha transformado profundamente el escenario económico y fiscal a nivel internacional, planteando desafíos sin precedentes para los sistemas tributarios tradicionales. La digitalización de las actividades económicas, junto con la globalización de los mercados y la desmaterialización de los bienes y servicios, ha hecho que las normas fiscales vigentes resulten, en muchos casos, ineficaces o inadecuadas para gravar adecuadamente estas nuevas formas de negocio.

Uno de los principales retos identificados ha sido la dificultad para aplicar los conceptos clásicos de fiscalidad, como la residencia fiscal, la localización del hecho imponible o la existencia de establecimiento permanente, a empresas que operan a través de Internet. Este vacío normativo ha sido aprovechado por las multinacionales digitales para trasladar artificialmente sus beneficios a jurisdicciones con baja o nula tributación, erosionando la base imponible de los países en los que realmente se genera el valor. Así, se



evidencia una necesidad urgente de revisar y adaptar estos conceptos clave al contexto digital.

En este marco, organismos internacionales como la OCDE han intentado adaptar la normativa tributaria a la realidad económica actual, primero con el Plan BEPS y posteriormente con el Enfoque de los Dos Pilares. Especialmente relevante ha sido el segundo pilar, centrado en establecer un impuesto mínimo global del 15% para los grandes grupos empresariales. La incorporación de esta propuesta en la normativa europea mediante la Directiva (UE) 2022/2523 y su posterior trasposición al ordenamiento español a través de la Ley 7/2024 representa un avance significativo en la lucha contra la elusión fiscal por parte de las grandes plataformas digitales. Ahora bien, también se ha puesto de relieve que la aplicación de este impuesto mínimo global se enfrenta a limitaciones importantes. Las disposiciones transitorias contempladas en la Ley 7/2024, si bien tienen como finalidad facilitar la adaptación de las empresas y evitar un impacto fiscal excesivo en la fase inicial, pueden diluir en gran medida la eficacia de la norma. La posibilidad de postergar el cumplimiento efectivo del impuesto hasta el año 2027 en ciertos casos implica una merma en la recaudación durante los primeros años y compromete, al menos en el corto plazo, el objetivo de frenar la competencia fiscal desleal.

Otro punto esencial ha sido el análisis del IVA en el comercio electrónico. Aunque se han introducido mejoras notables con sistemas como la "ventanilla única" o el régimen IOSS, siguen existiendo ciertos obstáculos, como la no inclusión de la gestión de las devoluciones a



través de la “ventanilla única”, la falta de concreción del concepto de establecimiento permanente tradicional a las nuevas formas de comercio digital o la falta de armonización de las normas tributarias entre los distintos Estados miembros de la UE. Además, la creciente participación de plataformas digitales como intermediarias plantea nuevos desafíos para la Administración tributaria, especialmente en cuanto al control y la correcta recaudación del impuesto.

En el ámbito de la imposición directa, tanto el IRPF como el IS presentan complejidades relacionadas con la calificación de las rentas derivadas del comercio electrónico. La ambigüedad en la naturaleza de estas rentas está facilitando estrategias de planificación fiscal agresiva o incluso evasión. A ello se suma la dificultad para identificar correctamente la residencia fiscal de contribuyentes en contextos donde la actividad empresarial se desarrolla sin presencia física, lo cual ha dado lugar a situaciones de doble no imposición o tributación insuficiente.

También se ha abordado el impacto de la digitalización sobre tributos locales como el IAE y sobre la gestión aduanera. En el primer caso, la falta de epígrafes adecuados para los negocios digitales y las exenciones presentes en la ley dificultan su correcta clasificación y fiscalización. En el segundo, el auge del comercio electrónico ha sobrecargado la capacidad operativa de las autoridades aduaneras, haciendo más difícil controlar adecuadamente la importación masiva de pequeños envíos y detectar posibles fraudes asociados.



No menos importante es el papel que desempeña la gestión tributaria en este nuevo contexto. La digitalización fiscal exige una modernización profunda de los sistemas de control y recaudación. Los principales retos a los que se enfrenta la Administración tributaria giran en torno a la correcta identificación del lugar de tributación, la gestión de registros y la recaudación efectiva de los impuestos. Para afrontarlos, se han desarrollado herramientas como la factura electrónica, los libros de contabilidad digitales (como el Suministro Inmediato de Información del IVA), la "ventanilla única" para declarar el IVA en la UE o el intento de un mayor control sobre los nuevos medios de pago como las criptomonedas. Sin embargo, la disparidad normativa entre países, los costes de implementación tecnológica y la dificultad de fiscalizar plataformas digitales siguen limitando la eficacia del sistema. Por tanto, es necesario continuar fortaleciendo un modelo de gestión tributaria más eficiente, adaptado a las particularidades del entorno digital, que favorezca el cumplimiento fiscal y reduzca las desigualdades entre Estados evitando la competencia desleal en materia tributaria.

En conclusión, es evidente que el comercio electrónico ha llegado para quedarse, y con él una serie de retos fiscales que no pueden ser ignorados. Si bien se han dado pasos importantes en la adecuación normativa, tanto a nivel nacional como internacional, aún queda un largo camino por recorrer. No basta ya con ajustar normativas ni ampliar mecanismos existentes: el desafío exige un cambio de paradigma. Una reforma verdaderamente eficaz debería apostar por la creación de una Autoridad Fiscal Digital supranacional, al estilo de una agencia europea o incluso global, como la planteada



por LUCAS-MAS y JUNQUERA-VARELA en su análisis sobre un modelo de Agencia Global del Internet¹⁰⁰. Una autoridad encargada de supervisar, coordinar y recaudar de forma directa ciertos impuestos digitales garantizando así una fiscalidad homogénea, transparente y adaptada a la realidad virtual.

Esta entidad podría operar sobre la base de tecnologías como *blockchain*, tal y como se propone en el estudio de YENT¹⁰¹ asegurando su trazabilidad, control y reducción del fraude. Con una propuesta de este calibre se podría avanzar hacia una tributación moderna, equitativa y eficiente que no dependiese del lugar donde se registre una empresa, sino del valor real que genera y del uso que hace de los mercados digitales. La reforma fiscal del

¹⁰⁰ La idea de crear una autoridad fiscal digital supranacional también ha sido planteada por LUCAS-MAS, C. O., y JUNQUERA-VARELA, R. F., *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*, World Bank, Washington, DC, 2021 (doi:10.1596/978-1-4648-1654-3.). En esta obra proponen la creación de una Agencia Global del Internet con capacidad para administrar un impuesto sobre los datos digitales y ejercer funciones supranacionales de coordinación y recaudación fiscal en todas las jurisdicciones participantes.

¹⁰¹ Se hace referencia al estudio de YENT, K., «Applying Blockchain Technology to Cross-Border Tax Reporting», en *University College London Centre for Blockchain Technologies, Discussion Papers*, núm. 4, 2020, págs. 2-42, pág. 19, por su aportación técnica al debate, al plantear la aplicación de tecnologías como *blockchain* en el intercambio de información fiscal, lo que permitiría reforzar tanto la trazabilidad como la privacidad de los contribuyentes.



siglo XXI no puede quedarse en ajustes puntuales, sino que requiere de una transformación integral y ambiciosa, capaz de cambiar por completo el modo en que se concibe, gestiona y aplica la fiscalidad en el contexto digital global.

VI. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Libros: ÁLAMO CERRILLO, R. *La Economía Digital y El Comercio Electrónico. Su Incidencia En El Sistema Tributario*, Dykinson, Madrid, 2016 (ISBN 9788490859841).

CEPA DUEÑAS, A., y TEJEDOR RUÍZ, C., *Sistema tributario local*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2013 (ISBN: 978-84-941304-0-3).

CRUZ PALENZUELA, S., *Delitos contra la Hacienda pública: lucha y control del fraude fiscal en la era digital*, Dykinson, Madrid, 2023 (ISBN: 978-84-1170-701-5).

JUNQUERA-VARELA, R. F., *Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency*, World Bank, Washington, DC, 2021 (doi:10.1596/978-1-4648-1654-3).

OLIVER CUELLO, R., *Internet y tributos*, J.M. Bosch Editor, Barcelona, 2012 (ISBN: 978-84-940751-8-6).

RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, A. (Dir.) y DOMÍNGUEZ ÁLVAREZ, J. L. (Coord.), *MANUAL DE 350 CONCEPTOS JURÍDICO-CRIMINOLÓGICOS BÁSICOS Una guía para comprender el Derecho público*, Editorial Colex, S.L., A Coruña, 2024 (ISBN: 978-84-1194-737-4).



Monografías, *Practicum Fiscal*, Editorial Aranzadi, S.A.U., 1^a ed., noviembre 2015, (ISBN 978-84-9898-947-2).

Capítulos de libros:

ÁLAMO CERRILLO, R., «La tributación de los servicios digitales ¿aplicación del principio de neutralidad o suficiencia?», en COLLADO YURRITA, M.A., ROMERO FLOR, L.M (coord.), *Tributación de la economía digital*, Atelier, Barcelona, 2020, (ISBN: 978-84-17466-96-1).

ÁLAMO CERRILLO, R., *La Economía Digital y el Comercio Electrónico. Su incidencia en el Sistema Tributario*. Dykinson, Madrid, 2016.

FERNÁNDEZ GÓMEZ DEL CASTILLO, AM., «El comercio electrónico; imposición directa e indirecta» en WISNER GLUSKO, DC., (Coord.), *Administración electrónica: Retos jurídicos y tecnológicos de su implantación en Andalucía*, Fundación San Pablo Andalucía CEU, Sevilla, 2018, (ISBN: 978849359206).

GARCÍA GUERRERO, D., «Bases del fenómeno aduanero», en LÓPEZ ESPADAFOR, C.M. (Dir.), *Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea*, Dykinson, Madrid, 2020, págs. 111-151 (ISBN: 9788413771250)

GARCÍA MARTÍNEZ, A., «El Impuesto sobre Actividades Económicas», en MARÍN-BARNUEVO FABO, D., (coord.), *Los tributos locales*, Cizur Menor, Navarra, 2010, págs. 171-376 (ISBN: 978-84-470-3455-0)



Revistas:

ÁLAMO CERRILLO, R., «La evolución del concepto de residencia fiscal y de establecimiento permanente ante el desarrollo de la economía digital», en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 56, 2019, (ISSN 2443-9843).

ALESANCO LLORENTE, M., «El papel de la tecnología desde el punto de venta y en el comportamiento del consumidor: nuevos patrones en el entorno omnicanal», en la *Universidad de la Rioja*, 2025.

ALFONSO GALÁN, R. M. « Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, y el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio [oe-a-2021-10026] », en *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 9, núm. 2, 2022, (ISSN: 2340-5155).

ALMUDÍ CID, J.M., «Las reglas de limitación de la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades a la luz del derecho de la Unión Europea», en *Revista Técnica Tributaria*, vol. 3, nº 142, 2023, págs. 7-19. <https://doi.org/10.48297/rtt.v3i142.2386>.

ALONSO GARCÍA, J., «Evolución de las cláusulas antiabuso en la normativa y jurisprudencia comunitaria»,



en *Cuadernos de Formación*, vol. 22, nº 2, 2022, págs. 17-32.

ALONSO GONZÁLEZ, L. M., «El nuevo IVA del comercio electrónico», en *Retos tecnológicos, Nueva fiscalidad, Atelier, Barcelona, 2022,* <https://hdl.handle.net/2445/217499> (ISBN: 978-84-18780-27-1).

ARAQUE SALMERÓN, R., «La delimitación conceptual de establecimiento permanente en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido. Incidencia de su intervención en la tributación de las operaciones», en *Cuadernos de Formación*, vol. 24, núm. 10, 2019, págs. 5-19.

BARANDA CANTALAPIEDRA, F., «Novedades en la tributación en el IVA del comercio electrónico», en *Cuadernos de Formación*, vol. 28, núm. 3, 2022, (ISSN 2605-4477).

BORDERS, K., BALLADARES, S., BARAKE, M. y BASELGIA, E., «Digital Service Taxes», en *Eutax Observatory*, 2023, págs 3-18. Disponible en: https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/06/EUTO_Digital-Service-Taxes_June2023.pdf?utm_source

BUDOVA, D. y LÓPEZ POMBO, D., «La tributación indirecta en España ante la digitalización de la economía», en *ICE, Revista De Economía*, núm. 917, 2020, <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7140>.



CALVO VÉRGEZ, J., «Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico», en *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 3, 2009, (ISSN 1578-0244).

EDITORIAL, «Publicada la Ley 13/2023, de 24 de mayo, que introduce modificaciones en la LGT, LIVA, LIS y TRLIRNR» en *Centro de Estudios Financieros*, 2023. Disponible en: <https://www.fiscal-impuestos.com/Ley-13-2023-medidas-fiscales-modificaciones-lgt-liva-lis-trirnr.html>

FERRER VIDAL, D., «Análisis jurídico de la residencia fiscal digital de las sociedades y sus conflictos de residencia. ¿Ha llegado el momento de apostar por un cambio radical de paradigma?», en *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 42, 2025, doi:10.7238/idp.v0i42.432061.

GARCÍA DE PABLOS, J. F., «El Impuesto complementario para garantizar el nivel mínimo global de imposición», en *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2024. s. p. (ISSN 1132-8576).

GONZÁLEZ APARICIO, M., «Sobre el alcance del concepto “establecimiento permanente” en el IVA. Comentario a la Sentencia del TJUE de 13 de junio de 2024», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2024, págs. 301-316, Doi: 10.14679/3713.

HERMOSÍN ÁLVAREZ, M., «Permanent establishment. The crisis of the article 5 OECD MC in the digital economy», en *Crónica Tributaria*, núm. 180, 2021, págs. 97-131, <https://dx.doi.org/10.47092/CT.21.3.4>



JIMÉNEZ VARGAS, P. J., «Los cambios y desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digital en el contexto internacional», en *CUADERNOS DE DERECHO TRANSNACIONAL*, vol. 13, núm. 2, 2021, págs. 289-328, <https://doi.org/10.20318/cdt.2021.6258>.

KAVOYA, J., «Las tecnologías digitales en la industria tributaria: IVA», en *Revista de administración tributaria CIAT*, núm. 43, 2018, págs. 54-68, (ISSN 1684-9434).

MALVÁREZ PASCUAL, L.A., «Estudio del Proyecto de Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los programas informáticos que soporten los procesos de facturación: un paso en la digitalización de las empresas y en su interconexión con la Administración tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2022, págs. 1-17 (ISSN: 1132-8576).

MULEIRO PARADA, L. M., «Un análisis integrado del Impuesto Complementario para garantizar el nivel global mínimo de tributación de los grandes grupos empresariales», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 3, 2024, págs 169-210 (ISSN: 1696-0173).

NAFARRATE, B., «COMBATTING BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING: IS A DIGITAL SERVICE TAX ON REVENUE THE RIGHT PATH TOWARD EQUITABLE INTERNATIONAL TAXATION? » en *Southwestern Journal of International Law*, núm 2, vol. 27, 2021, págs. 369-387.



OLIVER CUELLO, R., «Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico», en *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2021, págs. 53-82, (ISSN 1132-8576).

ORÚS, A., «Facturación mundial del comercio electrónico 2014-2027», en *Statista*, 24 de mayo de 2024. Disponible en: <https://es.statista.com/estadisticas/1242096/facturacion-del-comercio-electronico-mundial/#statisticContainer>

PONCE PÉREZ, J., «Perspectivas del Comercio Electrónico al Servicio del Consumidor en la Administración Moderna», en *Business Innova Sciences*, vol. 1, núm. 1, 2019.

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», en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 459, 2021, págs. 5-42, <https://doi.org/10.51302/rcyt.2021.7379>.

RAMOS HERRERA, A. J., «Reflexiones sobre la necesidad de tributación de determinados servicios digitales», en *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 5, 2020, págs. 183-193 (ISSN 1578-0244).

RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M., «El Impuesto sobre el Valor Añadido y el comercio electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica», en *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, núm. 15, 2007, págs. 11-59, (ISSN 1132-8568).



RODRÍGUEZ LÓPEZ, Á., «Aspectos normativos de la factura electrónica o e-factura en el ámbito europeo», en *Revista de la Contratación Electrónica*, núm. 117, 2012, págs. 67-76, (ISSN 1576-2033).

RODRÍGUEZ PEÑA, N. L., «Directiva (ue) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/ce y la Directiva 2009/132/ce en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes [doue I 348, de 29-XII-2017]. Obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes», en *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 6, núm. 1, 2018, (ISSN: 2340-5155).

RODRÍGUEZ PEÑA, N. L., « Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (ue) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego [boe-a-2021-11473] Medidas de Prevención y Lucha Contra el Fraude Fiscal que Inciden Directamente en el Funcionamiento del Mercado Interior», en *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 10, núm. 1, 2022, págs. 264-268, (ISSN-e 2340-5155).

RODRÍGUEZ PEÑA, N. L., «Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de



diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514, del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias [BOE-A-2023-12204]. Aspectos civiles transposición de modificaciones a la directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», en *AIS: Ars Iuris Salmanticensis*, vol. 11, núm. 2, 2023, (ISSN: 2340-5155).

SÁNCHEZ JIMÉNEZ, M., «La facturación electrónica en la Unión Europea», en *Revista de Estudios Europeos*, núm. 85, 2025, págs. 528-553,

<https://doi.org/10.24197/ree.85.2025.528-553>

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, E., «Nuevos desafíos en la fiscalidad internacional del comercio electrónico», en *Quincena Fiscal*, núm 14, 2021, (ISSN 1132-8576).

TABOADA VILLA, J., «Obligaciones de información relativas a monedas virtuales en el ámbito nacional», en *Dereito: revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, vol. 32, núm. 1, 2023, págs. 37-56, (ISSN 1132-9947).

VÁZQUEZ, J. M., «Digital Services Taxes in the European Union: What Can We Expect?», en *Kluwer International Tax Blog*, 14 de febrero de 2023, s. p. Disponible en: <https://kluwertaxblog.com/2023/02/14/digital-services-taxes-in-the-european-union-what-can-we-expect/>



YENT, K., Applying Blockchain Technology to Cross-Border Tax Reporting», en *University College London Centre for Blockchain Technologies, Discussion Papers*, núm. 4, 2020, págs. 2-42.

Informes:

AGENCIA TRIBUTARIA, «Informe Anual de Recaudación Tributaria», 2023, *Servicio de Estudios Tributarios y Estadísticas*. Disponible en:
https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2023/IART_23_es_es.pdf

COMISIÓN EUROPEA «Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las regiones sobre Iniciativa Europea de comercio electrónico», 1998.

COMISIÓN EUROPEA, «DOCUMENTO DE TRABAJO DE LOS SERVICIOS DE LA COMISIÓN RESUMEN DE LA EVALUACIÓN DE IMPACTO que acompaña al documento Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa Propuesta de Directiva del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales», 2018. Disponible en:



<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52018SC0082>

COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, «El comercio electrónico superó en España los 20 mil millones de euros en el segundo trimestre de 2023, un 12,7 % más que el año anterior», 5 de enero de 2024. Disponible en: <https://www.cnmc.es/prensa/ecommerce-2T23-20240105>

COMITÉ DE ASUNTOS FISCALES DE LA OCDE «Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa», 2003.

OCDE, «Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios», 2013. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

OCDE, «Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios», Éditions OCDE, Paris, 2013. Disponible en: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>

OCDE «Committee for Information, Computer and Communications policy measuring electronic commerce», en *OECD Digital Economy Papers*, núm. 27, 1997, págs. 6-13.

OCDE, «Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017», 2017, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.



OCDE, «Declaración sobre el enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía», 8 de octubre de 2021. Disponible en: <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/beps/declaracion-sobre-el-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

OCDE, «Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía», 2021. Disponible en:

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issues/cross-border-and-international-tax/puntos-destacados-enfoque-de-dos-pilares-para-abordar-los-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-de-la-economia-octubre-2021.pdf>

MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA. Dirección General de Tributos. Resumen Ejecutivo «MEMORIA DEL ANÁLISIS DE IMPACTO NORMATIVO del Anteproyecto de Ley XX/2024, de XX de XX, por la que se establece un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.», 2023. Disponible en:

<https://www.hacienda.gob.es/SGT/NormativaDoctrina/>



[proyectos/20122023-main-apl-impuesto-complementario.pdf](#)

TRIBUNAL DE CUENTAS, «Informe Especial Lucha contra los regímenes fiscales perniciosos y la elusión del impuesto de sociedades», núm. 27, 2024, págs. 2-68. Disponible en:

https://www.eca.europa.eu/ECAPublications/SR-2024-27/SR-2024-27_ES.pdf

TRIBUNAL DE CUENTAS, «Controles aduaneros: la armonización insuficiente es un obstáculo para los intereses financieros de la UE», Informe Especial, núm. 4, 2021. Disponible en:

https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/SR21_04/SR_Customs_controls_ES.pdf

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA «Ficha temática: DEDUCCIONES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO», 2019. Disponible en:
https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2021-06/tra-doc-es-div-c-0000-2020-202000844-05_00.pdf

Legislación:

Reglamento (UE) 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión.



Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Reglamento (UE) 2017/2459 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) núm. 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes.

Reglamento Delegado (UE) 2020/877 de la Comisión de 3 de abril de 2020 por el que se modifica y se corrige el



Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 por el que se completa el Reglamento (UE) núm. 952/2013, y se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2016/341 por el que se completa el Reglamento (UE) núm. 952/2013, por el que se establece el Código Aduanero de la Unión.

Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión de 28 de julio de 2015 por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión.

Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión de 12 de febrero de 2020 por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) núm. 904/2010 del Consejo en lo que respecta a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, a las ventas a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes.

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, para la modernización, mejora e impulso del uso de medios electrónicos en la gestión del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el



mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico). DOUE-L-2000-81295

Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo de 5 de diciembre de 2017 por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.

Directiva (UE) 2021/514, del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo de 15 de diciembre de 2022 relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de



empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión.

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

Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista.

Ley 7/1998, de 13 de abril, sobre Condiciones Generales de la Contratación.

Ley 34/2002, de 11 de julio, de Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y del Comercio Electrónico.

Ley 59/2003, de 19 de diciembre, sobre firma electrónica.

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

Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios aprobada mediante Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

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



Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ley 7/2024, de 20 de diciembre, por la que se establecen un Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud, un Impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras y un Impuesto sobre los líquidos para cigarrillos electrónicos y otros productos relacionados con el tabaco, y se modifican otras normas tributarias

Real Decreto 511/1977, de 18 de febrero, por el que se aprueba el texto refundido de los impuestos integrantes de la Renta de Aduanas.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Real Decreto 424/2021, de 15 de mayo que modifica el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la UE en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales,



desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores.