

# NUEVAS TECNOLOGÍAS Y FISCALIDAD: LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

DR. SALVADOR RAMÍREZ GÓMEZ  
*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario*  
Universidad de Huelva

ÍNDICE: 1. Las nuevas tecnologías de la información y su incidencia en la actividad comercial desde la perspectiva fiscal. 2. Principales problemas que el comercio electrónico plantea en los actuales sistemas impositivos. 2.1. En la imposición directa. 2.1.1. La determinación de la residencia del contribuyente. 2.1.2. Dificultades en la aplicación del concepto de establecimiento permanente. 2.1.3. La calificación de las rentas obtenidas: cánones - rendimientos empresariales. 2.2. En la imposición indirecta: el IVA. 2.2.1. La calificación de las operaciones como servicios o entregas de bienes. 2.2.2. Lugar de realización de las operaciones. 3. Principios generales que deben inspirar la tributación del comercio electrónico. 4. Propuesta normativa de la UE en relación con el régimen del IVA aplicable al comercio electrónico. 5. Las nuevas tecnologías y las relaciones administración-contribuyentes.

INDEX: 1. The new technologies of the information and their incidence in the commercial activity from the fiscal perspective. 2. Main problems that the electronic trade outlines in the current tax systems. 2.1. In the direct imposition. 2.1.1. The determination of the taxpayer's residence. 2.1.2. Difficulties in the application of the concept of permanent establishment. 2.1.3. The qualification of the obtained rents: cánones - managerial yields. 2.2. in the indirect imposition: the VAT. 2.2.1. The qualification of the operations like services or deliveries of bienes. 2.2.2. Place of realization of operations. 3. General principles that should inspire the tribute of the electronic commerce. 4. Normative proposal of the EU in connection with the régime of the applicable VAT to the electronic trade. 5. The new technologies and the relationships administration-taxpayers.

PALABRAS CLAVE: **Tributación • Impuestos • Comercio electrónico**

KEY WORDS: **Payment • Taxation • Electronic commerce**

## 1. LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS DE LA INFORMACIÓN Y SU INCIDENCIA EN LA ACTIVIDAD COMERCIAL DESDE LA PERSPECTIVA FISCAL

La aparición en las últimas décadas del siglo XX de las nuevas tecnologías de la información ha dado lugar a una serie de cambios económicos y sociales de tal envergadura, los más significativos desde la Revolución Industrial, que se habla ya de una nueva era histórica: la era de la información, digital o del conocimiento<sup>1</sup>. La Comisión Europea ha acuñado a este respecto el concepto “sociedad de la información o del conocimiento”, con el que se hace referencia “al conjunto de cambios sociales y organizativos producidos como resultado de la acción de las nuevas tecnologías aparecidas en el campo de la información y las comunicaciones”.

<sup>1</sup> Vid., *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, Ministerio de Hacienda, Madrid, 2000, págs. 33 y ss.



Pues bien, dentro de esta compleja realidad que es la sociedad de la información, el comercio electrónico aparece como una de sus manifestaciones más relevantes. Para una delimitación de la concreta actividad a que nos estamos refiriendo, podemos acudir a la definición amplia que del comercio electrónico ha adoptado la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, que lo entiende como “cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transmisión de datos sobre redes de comunicación, como Internet”<sup>2</sup>; definición que, como la propia Comisión aclara, incluye no sólo la compra y la venta electrónica de bienes, información o servicios, sino también el uso de la Red para actividades anteriores o posteriores a la venta, tales como publicidad, búsqueda de información sobre productos o proveedores, atención al cliente, etc.

A su vez, dentro del comercio electrónico conviene distinguir dos modalidades, especialmente por las repercusiones que cada una de ellas tiene en el ámbito de la fiscalidad a la que está sometido. Estas modalidades se distinguen por el distinto uso que en cada una de ellas se hace de la red a través de la cual se puede desarrollar, o, en otras palabras, por la distinta forma en que se suministran los bienes que son objeto del mismo. En este sentido, se habla de suministros *off-line*, en los que se utilizan medios de transporte convencionales, conservando los bienes su naturaleza tangible, con la única particularidad respecto del comercio tradicional en la contratación, y en ocasiones el pago de la operación, que se realiza por medios telemáticos, constituyendo un típico ejemplo de las tradicionales ventas a distancia. En los suministros *on-line*, en cambio, los productos se adquieren a través de la red y se envían al cliente en forma digitalizada a través de la propia red (libros, programas informáticos, música, etc.), descargándose en el ordenador del usuario desde otro ordenador, el servidor, y efectuándose el pago, normalmente, también mediante medios electrónicos. Se trata de un comercio que se desarrolla sin la tradicional presencia física de los bienes objeto del mismo, entre sujetos cuya localización e identificación resulta normalmente dificultosa o imposible. En estos casos, la desmaterialización es total; se desmaterializan los bienes adquiridos, que son arrancados de su soporte material mediante su digitalización, haciéndolos incorpóreos, prescindiéndose, asimismo, de otros elementos materiales como la sede de la actividad que, en la formas tradicionales del comercio, permiten vincular una operación con un territorio determinado. Ante esta nueva realidad, una realidad virtual, que difícilmente puede conectarse con un territorio concreto, pues, su ámbito de actuación es una sede también virtual, como es el “ciberespacio”<sup>3</sup>, entran en crisis conceptos hasta ahora basilares de los vigentes sistemas impositivos, tales como el de soberanía fiscal<sup>4</sup>, y otros propios de la fiscalidad internacional, como los de residencia fiscal, establecimiento permanente, a los que se añaden otros problemas relacionados con la calificación de las rentas u operaciones, y la localización del hecho imponible.

<sup>2</sup> *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, ob. cit., pág. 140.

<sup>3</sup> Por ciberespacio se entiende el espacio tridimensional creado por una red de ordenadores en el que las señales de audio y vídeo viajan libremente. Dicho espacio puede ser explorado por los usuarios de la red que, con los instrumentos adecuados, pueden buscar y obtener información; Cfr., Hortalà I Vallvé, J., Roccatagliata, F. y Valente, P.; *La fiscalidad del comercio electrónico*, CISS, SA, Valencia, 2000, pág. 25.

<sup>4</sup> *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, ob. cit., pág. 197.

Ciertamente, el comercio electrónico ofrece nuevas e importantes oportunidades para la creación de empleo y riqueza, de aquí que todos los Estados traten de incentivar su implantación en el seno de las empresas<sup>5</sup> y de crear marcos jurídicos que no obstaculicen su desarrollo, pero, al mismo tiempo abre nuevas vías para la evasión y el fraude fiscal, de aquí que la preocupación fundamental de los distintos países sea establecer regímenes fiscales que sin poner en riesgo el crecimiento de dicho comercio tampoco pongan en peligro la recaudación fiscal.

Pero, paradójicamente, si la irrupción de las nuevas tecnologías provocan un aumento del riesgo de fraude y evasión fiscal, también suponen nuevos instrumentos en manos de la Administración tributaria para combatirlos. La mayor información disponible, la posibilidad de mejorar el intercambio de datos con otras administraciones e instituciones, la automatización de tareas que permitan liberar recursos humanos para su asignación a funciones de comprobación y control, así como la utilización de los medios telemáticos en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes mejorando la asistencia en el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, constituyen, sin duda alguna, una sustancial mejora de la eficacia en la gestión tributaria que podrá compensar los efectos negativos que, desde el punto de vista de la recaudación tributaria, plantea la aparición de las nuevas tecnologías de la información.

La sociedad de la información, en general, y el comercio electrónico, en particular, son fenómenos caracterizados por su dimensión internacional, constituyendo uno de los factores más decisivos en el proceso de globalización de la economía. En dicho contexto, las soluciones a los nuevos problemas que su desarrollo plantea sólo pueden alcanzarse si éstos se abordan, asimismo, en un marco internacional. Como la propia Comisión Europea ha destacado, “la gestión y administración eficaz de los impuestos dependerá en gran parte, entre otras cosas, de que se llegue a un consenso internacional sobre las medidas que deban adoptarse para evitar la doble imposición o exenciones de impuestos no deliberadas y, al mismo tiempo, de que se ofrezca a las empresas una seguridad y certeza suficientes en cuanto a sus obligaciones”<sup>6</sup>.

Y, efectivamente, ha sido en el seno de organismos internacionales donde se han venido desarrollando los debates y se ha tratado de acordar soluciones; especialmente por parte de la OCDE, en la que por estar representados la mayoría de los países afectados por el desarrollo del comercio electrónico, se alcanzó un consenso para que sea dicho organismo internacional el que coordine los trabajos y discusiones que sobre los efectos del comercio electrónico deban acometerse en el futuro<sup>7</sup>. El protagonismo otorgado a la OCDE en esta materia ha sido admitido por otras organizacio-

<sup>5</sup> El Gobierno español, consciente de la importancia adquirida por el recurso a las nuevas tecnologías de la información en el proceso de creación de empleo y riqueza, aprobó, mediante el RD Ley 3/2000, de 23 de junio, una serie de medidas cuyo objeto es impulsar la utilización general de Internet y promover fiscalmente la incorporación de las tecnologías de la información y las comunicaciones en el tejido productivo español, especialmente en las empresas de reducida dimensión.

<sup>6</sup> Exposición de motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica, COM (2000) 349.

<sup>7</sup> Así se acordó en la Conferencia sobre eliminación de las barreras al comercio electrónico global, celebrada en Turku (Finlandia), en 1997, y se confirmó en la Conferencia Ministerial desarrollada en Ottawa (Canadá) en octubre de 1998.

nes supranacionales, como la Unión Europea, para quien el fenómeno del comercio electrónico viene siendo objeto de especial atención en los últimos años, y que en las disposiciones que viene adoptando advierte que las mismas se entenderán “sin perjuicio de los resultados a que se llegue en los debates en curso sobre los aspectos jurídicos en las organizaciones internacionales (entre otras, la Organización Mundial del Comercio, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico y la CNUDMI)<sup>8</sup>.

## 2. PRINCIPALES PROBLEMAS QUE EL COMERCIO ELECTRÓNICO PLANTEA EN LOS ACTUALES SISTEMAS IMPOSITIVOS

Como hemos apuntado anteriormente, el principal problema que el comercio electrónico plantea desde el punto de vista de la fiscalidad se puede resumir en un aumento del riesgo de fraude y evasión fiscal y la consecuente disminución de la recaudación, como consecuencia, principalmente, del carácter marcadamente internacional del mismo, riesgo que se ve aumentado, asimismo, por el entorno virtual en el que se desarrolla y la desmaterialización de los bienes que a través de él se comercian, a lo que se une el anonimato en el que se suelen desarrollar las transacciones realizadas.

### 2.1. *En la imposición directa*

En el ámbito de la fiscalidad directa son los impuestos que recaen sobre la renta los que en mayor medida preocupan a las autoridades fiscales de los distintos Estados, pues, con la actual regulación, el comercio electrónico aparece como campo abonado para que en su tributación se originen, tanto situaciones de doble imposición, como de ausencia de tributación ante la fácil deslocalización de las actividades desarrolladas y el anonimato y movilidad de los sujetos que en ellas intervienen. Tres son las cuestiones que a continuación vamos a abordar y que inciden directamente en los efectos citados: la determinación de la residencia del contribuyente, la operatividad del actual concepto de establecimiento permanente y los problemas relacionados con la calificación de las rentas generadas por el comercio electrónico.

#### 2.1.1. La determinación de la residencia del contribuyente.

Uno de los principales problemas que plantea el comercio electrónico en el ámbito de los impuestos sobre la renta es el de la determinación del territorio en el que el hecho imponible se entiende realizado, pues de la conclusión a que se llegue depende la delimitación de la jurisdicción fiscal competente. A tal efecto, la mayoría de los sistemas fiscales vigentes utilizan dos criterios: la residencia del contribuyente y la fuente de la renta; de forma que se somete a tributación la renta mundial de los residentes, sea cual sea el lugar de su obtención, así como la renta obtenida en el país por los no residentes en el mismo. Una falta de coordinación internacional en la aplicación de dichos criterios puede provocar situaciones de doble imposición, ya sea como consecuencia de que

<sup>8</sup> Vid. Considerando 58 de 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), DO L 178 de 17.7.2000.

dos Estados consideren residente en su territorio a un mismo sujeto, o cuando una misma renta sea sometida a tributación en el Estado de residencia y en aquél en el que se obtiene.

La solución a estos problemas se trata de buscar mediante los Convenios de Doble Imposición, en los que se fijan las reglas necesarias para delimitar la residencia de los sujetos pasivos así como los límites en la imposición de las rentas de los no residentes. La mayor parte de los mismos, inspirados en el Modelo de Convenio elaborado por la OCDE (MCDI), admiten que el país de la fuente pueda someter a imposición, con ciertos límites, las rentas en él obtenidas por los no residentes, atribuyendo al país de la residencia el establecimiento de los mecanismos precisos para evitar la doble imposición, ya sea mediante el reconocimiento de un crédito de impuesto en función del pagado en el extranjero, o mediante la exención de tales rentas.

Pero, mientras que en el comercio tradicional la determinación de la residencia del sujeto pasivo o del país donde se produce la renta no plantea dificultades excesivas, en el comercio electrónico dicha delimitación se complica, como consecuencia de la deslocalización de los sujetos intervinientes, su anonimato en muchas ocasiones, y la movilidad de que pueden beneficiarse, y la dificultad de aplicar a dichas situaciones un concepto tradicionalmente vinculado a la presencia física. De acuerdo con el artículo 4 del MCDI la residencia fiscal en un determinado país se atribuye en función del domicilio, residencia, sede de dirección efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. En caso de que por aplicación de dichos criterios apareciese un supuesto de doble residencia se atenderá al lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva, es decir, el lugar donde la actividad de dirección y gestión se desarrolla efectivamente.

Resulta evidente que la determinación de la residencia de un sujeto presupone la previa identificación del mismo, y éste es precisamente uno de los principales obstáculos que surgen en el comercio electrónico, en el que los datos existentes en la red ni tienen porqué identificar al sujeto interviniente ni, por supuesto, su residencia. Las particulares características del comercio electrónico hacen, pues, bastante difícil la aplicación efectiva del tradicional concepto de residencia, especialmente en cuanto a la aplicación del criterio “sede de dirección efectiva” de una entidad que desarrolla su actividad a través de la red. Ante esta situación los mayores riesgos que se plantean no son ya los de una doble imposición, sino lo de una disminución o ausencia total de tributación, sobre todo si se tiene en cuenta las posibilidades que las nuevas tecnologías de la información ofrecen para localizar las actividades en territorios de baja presión fiscal o en paraísos fiscales.

#### 2.1.2. Dificultades en la aplicación del concepto de establecimiento permanente.

También el concepto de establecimiento permanente, al que se recurre por los distintos sistemas fiscales para abordar el problema de los no residentes que desarrollan en el país una actividad habitual o continuada, presenta dificultades en su aplicación al nuevo entorno del comercio electrónico. Las causas son las mismas que hemos mencionado respecto del concepto de residencia: su vinculación a una presencia física, a una permanencia de la actividad de una empresa en un país distinto al de su residencia, difícilmente aplicable a un comercio que utiliza la Red para su desarrollo. De acuerdo con el artículo 5 del MCDI es la existencia de una “instalación fija de negocios”, es decir, establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia, mediante la cual una empresa ejerce toda o parte de su actividad, lo que determina que pueda hablarse de un esta-

blecimiento permanente. Y es esa requerida “fiscidad” de la sede lo que dificulta su aplicación al comercio electrónico<sup>9</sup>, pues la Red permite una presencia continuada, simplemente con disponer de un sitio *web* para ofrecer bienes y servicios, sitio que no se encuentra vinculado a una concreta localización física, sino que consiste, exclusivamente en *software* y datos electrónicos, elementos intangibles, en absoluto asimilables a un lugar fijo de negocios. Sí se plantean más dudas sobre la posibilidad de considerar establecimiento permanente al servidor, es decir al ordenador, en el que se aloja la página *web* mediante la que se posibilita dicho comercio. En su redacción actual, los criterios contenidos en el comentado artículo 5 del MCDI exigirían una interpretación decididamente extensiva para llegar a dicha conclusión, lo que sería posible si asimilamos dichos servidores a las máquinas tragaperras o expendedores automáticos, que como se aclara en el comentario al citado artículo, pueden constituir establecimiento permanente siempre que la empresa se ocupe del mantenimiento y manutención de las mismas. Pero si dicho planteamiento puede resolver el problema legal no resuelve, sin embargo, la facilidad con que se podría eludir una determinada jurisdicción fiscal, pues, bastaría con situar el servidor en un Estado distinto del Estado en el que se obtiene la renta, por no referirnos a la posibilidad de que el ordenador que actúa de servidor sea un ordenador portátil, y, por lo tanto, sin vinculación fija con ningún territorio.

Ya en el marco de la Unión Europea puede resultar interesante citar aquí la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior, en la que se recoge un concepto de establecimiento permanente. Ciertamente, de su ámbito de aplicación resultan expresamente excluidas las cuestiones fiscales, pero aún así la definición en la misma acogida puede resultar indicativa de la posición que la autoridades comunitarias mantienen al respecto, para lo que se parte de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual el concepto de establecimiento implica la realización de una actividad económica a través de un establecimiento fijo durante un período indefinido. Pues bien, de acuerdo con el considerando 19 de la Directiva, “cuando se trata de una sociedad que proporciona servicios mediante un sitio Internet, dicho lugar de establecimiento no se encuentra allí donde está la tecnología que mantiene el sitio ni allí donde se puede acceder al sitio, sino en el lugar donde se desarrolla la actividad económica. En el supuesto de que existan varios establecimientos de un mismo prestador de servicios es importante determinar desde qué lugar de establecimiento se presta un servicio concreto; en caso de especial dificultad para determinar a partir de cual de los distintos lugares de establecimiento se presta un servicio dado, será el lugar en que el prestador tenga su centro de actividades en relación con ese servicio en particular”. La Directiva se opone, pues, a la idea de considerar establecimiento permanente la presencia en un territorio mediante un sitio *web* a través del cual se accede a la información, así como, la existencia, sin más, de un servidor, en contra de la tendencia apreciada en los trabajos de la OCDE, para dar relevancia al lugar donde se desarrolla de forma efectiva una actividad económica por medio de una instalación fija de duración indeterminada, pero deja sin resolver todos los problemas aludidos relacionados con la movilidad y deslocalización de

<sup>9</sup> Cfr., Hortalà I Vallvé, J., Roccatagliata, F. y Valente, P.; *La fiscalidad del comercio electrónico*, pág. 159.

las actividades, aspectos éstos que sí deberían tenerse en cuenta en una regulación de la materia en el marco de la tributación del comercio electrónico.

### 2.1.3. La calificación de las rentas obtenidas: cánones - rendimientos empresariales.

El tercer y último problema que aquí vamos a analizar es el relativo a la calificación de las rentas obtenidas como consecuencia del comercio electrónico, y su origen se encuentra en el distinto tratamiento que en la mayoría de los sistemas fiscales se otorga a la tributación de los cánones respecto de otras rentas empresariales. El MCDI establece el principio de la imposición exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del beneficiario efectivo<sup>10</sup>; no obstante, España se ha reservado el derecho a gravarlos en la fuente, a diferencia de las rentas empresariales, sometidas a tributación en el país de la residencia. De nuevo surge aquí un problema relacionado con la jurisdicción fiscal competente, aunque ahora como consecuencia de la calificación que se otorgue a la renta en cuestión.

El suministro de bienes en formato digitalizado a través de la red (libros, música, software...) con la posibilidad de alterar formatos o contenidos, así como de disfrutar de otros servicios no disponibles si los bienes se suministran en formato tradicional, podría llevar a la conclusión de que nos encontramos ante una cesión de uso de un derecho, derivado de la propiedad intelectual, lo que conllevaría la calificación de la renta como canon, y la aplicación del régimen tributario correspondiente, distinto del aplicable si el mismo bien se hubiese suministrado por medios convencionales, con la consecuente falta de neutralidad fiscal respecto de las distintas formas de comercio. La diferencia de régimen fiscal para operaciones sustancialmente idénticas, provocada, exclusivamente, por el distinto medio de distribución utilizado provocaría una discriminación injustificada de las distintas formas de comercio. De aquí, que el dato relevante para la calificación de la renta obtenida no pueda basarse en la materialidad de los bienes suministrados o su digitalización, sino que, de acuerdo con los planteamientos propuestos por la OCDE, se deba tomar en consideración los derechos transferidos en la operación. En este sentido, las modificaciones de los comentarios al artículo 12 del MCDI, incorporadas en 1992, aunque referido a un tipo específico de producto digital: el *software*, pero cuyos criterios podrían ser aplicables a otro tipo de bienes digitalizados, distingue las rentas obtenidas en función del tipo de atribución de los derechos de uso y disfrute que con la misma se transfieren:

- Cuando no se transfieren la totalidad de los derechos sobre el programa informático, la remuneración constituirá un canon cuando el transmitente cede una parte de sus derechos a una tercera persona a efectos de que por ésta se desarrolle o explote comercialmente el propio programa, particularmente a través de su distribución o desarrollo.

- Cuando la adquisición de programas informáticos tenga por objeto el uso personal o profesional de los mismos por parte del adquirente, la contraprestación debe ser tratada como renta de una actividad comercial.

<sup>10</sup> Vid. art. 12.1.

- Cuando los pagos se realicen en contraprestación a la enajenación de derechos sobre el programa informático, mediante la transferencia de la plena propiedad, no podrán ser considerados como cánones.

No obstante, España planteó una observación a los comentarios al artículo 12, reservándose el derecho a tratar como cánones las rentas generadas por programas informáticos cuando se transfiera solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan como contraprestación a la utilización de un derecho de autor sobre un programa informático para su explotación comercial como si los mismos corresponden a un programa informático adquirido para una utilización personal o profesional del comprador.

El planteamiento de la OCDE es coincidente con el sostenido por la UE, que califica como cánones las remuneraciones relacionadas con los programas informáticos “si no se transfieren todos los derechos sobre dichos programas (es decir, si la titularidad no cambia de manos). Se trata de remuneraciones por transacciones de derechos de autor en materia de programas informáticos que permiten al cesionario explotar comercialmente los derechos para reproducir productos informáticos, para su venta o concesión de sublicencias sobre los derechos a otra parte, pero que no suponen una pérdida de la titularidad original”<sup>11</sup>

## 2.2. En la imposición indirecta: el IVA

Aunque en el ámbito de la imposición indirecta las figuras tributarias que se ven afectadas por las operaciones de comercio electrónico son el ITPAJD<sup>12</sup>, los tributos sobre el juego<sup>13</sup>, los impuestos especiales<sup>14</sup> y el IVA, los problemas más acuciantes, que requieren de medidas de adaptación más inmediatas, se presentan en relación con este último, y son sustancialmente coincidentes que los analizados respecto de la imposición directa: localización del hecho imponible, calificación de la operaciones y otros relacionados con la gestión del impuesto. La falta de adaptación a la nueva realidad de un normativa, la Directiva 77/388/CEE, adoptada en un entorno comercial totalmente distinto al existente en la actualidad, ha puesto de manifiesto la existencia de lagunas en su contenido y la necesidad de modificar determinados aspectos de la misma.

Al igual que ocurría con los impuestos sobre la renta, las principales dificultades que genera el comercio electrónico en relación con el IVA se plantean en los suministros *on-line*, aquéllos en los que los bienes adquiridos se reciben a través de la propia red, en formato digital. Las operaciones *off-line*, aquellas que utilizan medios de transporte tradicionales, no originan especiales problemas, pues, al mantener los bienes adquiridos su naturaleza material, tangible, les resultará aplicable algu-

<sup>11</sup> COM (1998) 67, de 4 de marzo.

<sup>12</sup> En relación con este impuesto, en concreto con la modalidad de AJD, la aparición de nuevas modalidades de pago por vía electrónica plantea dudas sobre su sujeción cuando puedan equipararse a un instrumento con función de giro.

<sup>13</sup> La tributación de las actividades del juego (casinos, bingos, máquinas recreativas...) puede verse seriamente afectada con la aparición de los casinos virtuales, por regla general instalados en paraísos fiscales.

<sup>14</sup> En relación con los productos sujetos a los impuestos especiales, la imposibilidad de comercializar los mismo en formato digital obliga a que las transacciones, aunque se formalicen por vía electrónica, deban realizarse, necesariamente, con un soporte material (suministros *off-line*), lo que reduce notablemente los problemas planteados en los suministros *on-line*



no de los distintos regímenes que en el IVA gravan estas operaciones: entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias, ventas a distancia o importaciones.

#### 2.2.1. La calificación de las operaciones como servicios o entregas de bienes.

El régimen común del IVA previsto por la Sexta Directiva, así como, lógicamente, nuestra legislación interna, establece una distinción entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, distinción que tiene efectos en el régimen jurídico aplicable, ya sea en las reglas de localización del hecho imponible, la determinación del momento del devengo o del tipo aplicable. Esta distinción se basa, con las excepciones previstas, en la existencia de un elemento físico o material: un bien corporal, objeto de la operación.

Una de las características del comercio electrónico *on-line* es, como ya hemos comentado, la desmaterialización de los bienes que son objeto del mismo, que se suministran a través de la red en formato digital, desprovistos de todo soporte físico. Si como consecuencia de ello, dichas operaciones se calificasen como prestaciones de servicios, con la actual regulación del impuesto inevitablemente se vería afectado el principio de neutralidad, pues las consecuencias fiscales de una misma operación dependerían del medio y formato utilizado para el suministro de unos mismos bienes. Así, por ejemplo, la venta de libros desde un país tercero estaría sujeta al impuesto en concepto de importación, mientras que si dichos libros se venden a través de la red, mediante su descarga en el propio ordenador, la operación no estaría sujeta al IVA. Si la venta se realiza desde otro Estado miembro, se aplicaría el régimen particular de las ventas a distancia, según el cual, a partir de un determinado volumen de ventas en el Estado de destino de los bienes, la operación estaría sujeta al IVA de dicho Estado, mientras que si dichas ventas se realizan *on-line* siempre estarían sujetas al IVA del Estado del vendedor. También respecto al tipo aplicable se produciría una discriminación injustificada, pues, mientras que la adquisición de libros está gravada al tipo superreducido del 4 por 100, su distribución *on-line* estaría sujeta al tipo general del 16 por 100.

A pesar de ello, como veremos más adelante, la propuesta de modificación de la Sexta Directiva, ya presentada por la Comisión<sup>15</sup>, se inclina por mantener la consideración actual como prestaciones de servicios de todas las entregas de productos en forma electrónica, primando en dicho enfoque la claridad de la normativa sobre la neutralidad de sus efectos, para cuya consecución la única vía disponible sería una mayor armonización sobre los tipos vigentes en los distintos países miembros, así como una equiparación con los aplicables a las entregas materiales de los mismos bienes.

#### 2.2.2. Lugar de realización de las operaciones.

Pero quizás el problema que en mayor medida preocupa a las autoridades comunitarias en relación con el comercio electrónico sea el de la pérdida de recaudación y falseamiento de la competencia a que pueden conducir la aplicación de las vigentes reglas de localización del hecho imponible.

<sup>15</sup> Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica, presentada el 7 de junio de 2000, COM (2000) 349.

En efecto, los criterios previstos en el artículo 9 de la Sexta Directiva para determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios establecen una regla general: sede del prestador, y distintas reglas particulares, entre las que se encuentra aquella que sujeta ciertos servicios, entre los que cabría incluir los suministros *on-line*, al IVA del país del destinatario, siempre que éste sea empresario o profesional. Los suministros *on-line* efectuados por empresas establecidas fuera de la UE a consumidores finales comunitarios, por aplicación de la regla general descrita, no están sujetos al IVA. Ello provoca una competencia desleal para los operadores comunitarios que sí están obligados a liquidar el impuesto en los servicios por ellos prestados. De la misma manera, los servicios prestados por empresas comunitarias a particulares domiciliados en terceros países, por aplicación del principio de tributación en origen, resultan gravados por el impuesto, lo que constituye una doble desventaja competitiva para aquéllas. Asimismo, la aplicación del criterio general del artículo 9 plantea cada vez mayores problemas de deslocalización, como ya se puso de manifiesto con los servicios de telecomunicaciones, en los que las nuevas tecnologías permiten prestar dichos servicios desde cualquier lugar, lo que posibilitó que muchas empresas del sector se establecieran en países terceros, eludiendo así la sujeción al IVA de los servicios ofrecidos a consumidores finales comunitarios. La gravedad del problema, desde el punto de vista recaudatorio y de competitividad de las empresas comunitarias, encontró una solución de urgencia mediante la Decisión del Consejo 97/204/CE, de 17 de marzo, que autorizó a los Estados a dejar de aplicar la regla general del artículo 9.1 y a aplicar la regla de sede del destinatario<sup>16</sup>. Como veremos más adelante la propuesta de modificación de la Sexta Directiva en lo que se refiere al comercio electrónico, ya presentada por la Comisión<sup>17</sup>, prevé extender a estas operaciones el mismo criterio ya aplicado en los servicios de telecomunicación.

### 3. PRINCIPIOS GENERALES QUE DEBEN INSPIRAR LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

El carácter global del comercio electrónico, como un comercio que se desarrolla a escala mundial, provoca que los problemas que, desde el punto de vista tributario, plantea sean similares en los distintos países, de aquí que, especialmente en los más desarrollados, se hayan iniciado trabajos con el objetivo de identificar dichos problemas y tratar de encontrarles soluciones<sup>18</sup>. Pero, como ya hemos destacado, precisamente por el carácter global del mismo las soluciones no pueden encontrarse en el marco de una jurisdicción fiscal concreta, sino que es necesario llegar a un grado de

<sup>16</sup> DO L 86, de 28 de marzo. La Decisión justifica la medida por considerarla “necesaria para contrarrestar los efectos de evasión fiscal que han hecho que cada vez sean más las personas que en la Comunidad, sean o no sujetos pasivos del impuesto, recurren a la prestación de servicios de telecomunicaciones fuera de la Comunidad con el fin de no pagar el impuesto sobre el valor añadido, que la medida resulta igualmente necesaria para disuadir a los prestatarios de servicios de telecomunicaciones establecidos en un Estado miembro de establecerse fuera de la Comunidad”. Esta decisión fue ratificada por la Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio de 1999.

<sup>17</sup> Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica, presentada el 7 de junio de 2000, COM (2000) 349.

<sup>18</sup> En el *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, podemos encontrar una relación de países con los contenidos más destacados de los informes que en los mismos se han realizado, ob. cit. págs. 270 y ss.

consenso entre todos los países que permita adoptar soluciones globales. Es por ello que adquieren especial relevancia los trabajos que se vienen desarrollando en el seno de organismos internacionales como la OCDE, al que se le ha otorgado el máximo protagonismo en esta tarea, o la Unión Europea que, en el ámbito de la fiscalidad indirecta, ha realizado ya propuestas concretas.

Ante la constatación de las numerosas dificultades que plantea la efectiva tributación de las operaciones realizadas a través de la red, y el elevado riesgo de fraude y evasión fiscal, algunos autores rechazan la posibilidad de adaptar los actuales regímenes fiscales al nuevo contexto, proponiendo como solución el establecimiento de un nuevo impuesto sobre el comercio electrónico: el *bit-tax*<sup>19</sup>; impuesto conectado con el tráfico digital interactivo, con los flujos de información transmitidos, utilizando la terminología informática, con la cantidad de bits transmitidos.

En el polo opuesto se puede citar la postura de EE.UU, quizás el país en el que mayor desarrollo haya alcanzado el comercio electrónico, que, ante la imposibilidad real de un control efectivo de las operaciones que se realizan a través de la red, consideraba inútil establecer un impuesto que podía ser eludido con tanta facilidad, por lo que llegó a proponer que el “ciberespacio” fuese considerado como una zona franca o libre de imposición. No obstante, la postura oficial de este país se recoge en la “*Internet Tax Freedom Act*”, aprobada en 1998, en la que tras rechazar la introducción de nuevos impuestos sobre el comercio realizado en Internet, estableció una moratoria por la que hasta el 2001 ningún impuesto gravará dicho comercio.

La postura de los organismos internacionales en los que se está trabajando sobre la fiscalidad del comercio electrónico se muestra también contraria al establecimiento de nuevos impuestos, así como a la concesión de moratorias en la tributación, debiendo concentrarse los esfuerzos en la adaptación de los impuestos existentes<sup>20</sup>

En cuanto a los principios que deben inspirar la tributación del comercio electrónico, la OCDE, en su informe “*Electronic commerce: taxation framework conditions*”, presentado en la conferencia celebrada en Ottawa, el 8 de octubre de 1998, estableció los siguientes:

- Neutralidad: La imposición a que se someta el comercio electrónico no puede ser distinta de la que ya soporta el comercio tradicional. La carga tributaria soportada no debe influir en los medios empleados para desarrollar un mismo tipo de comercio. El nivel de imposición del comercio de unos mismos bienes debe ser similar, con independencia de los medios y las formas empleados para su suministro.

- Eficiencia: Se debe tratar de minimizar los costes en la aplicación de los impuestos que recaen sobre el comercio electrónico, tanto para la Administración como para los contribuyentes.

<sup>19</sup> La paternidad de la idea debe atribuirse al economista canadiense Arthur Cordell quien presentó su propuesta en su informe de 1994 al Club de Roma.

<sup>20</sup> Cfr., “*Electronic Commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers*”, Informe de la OCDE, Turku (Finlandia), 18 de noviembre de 1977; Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta. COM (1998) 374, de 17 de junio. También el Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la Fiscalidad Española elaborado por una Comisión creada al efecto se manifiesta en contra del establecimiento de nuevos tributos que graven el comercio electrónico; así como de la posible inaplicación del IVA al comercio electrónico, descartando cualquier moratoria en la imposición de dichas operaciones; pág. 497.

- **Certeza y simplicidad:** Las normas deben ser claras y fácilmente comprensibles por los contribuyentes, de forma que éstos puedan prever con antelación las consecuencias fiscales de las transacciones que pretenden efectuar.

- **Efectividad y justicia:** La imposición debe ajustarse a las circunstancias en que las operaciones se realizan, evitando situaciones de doble imposición entre soberanías fiscales diferentes. Asimismo, se deben reducir al máximo las posibilidades de fraude y evasión, adoptando las medidas antifraude necesarias, que deberán ser proporcionadas y no suponer un obstáculo para el comercio electrónico.

- **Flexibilidad:** Los regímenes fiscales deben ser flexibles y dinámicos, capaces de adaptarse a los avances tecnológicos.

En nuestro país, la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española comparte la aplicabilidad de los citados principios, a los que añade el de suficiencia -la escasa o nula imposición de las operaciones realizadas a través del comercio electrónico generaría una pérdida de recaudación inasumible- y el de coordinación -con el resto de la legislación sobre el comercio electrónico, con las instituciones internacionales y autoridades tributarias de otros países, con todas las autoridades tributarias nacionales.

Por lo que respecta a la UE y, con independencia de las propuestas concretas en materia de fiscalidad indirecta, que se exponen en el epígrafe siguiente, podemos encontrar en los distintos trabajos elaborados por la Comisión referencias a los principios que deberán inspirar la fiscalidad del comercio electrónico, siempre con la premisa de partida de crear un entorno fiscal que permita el desarrollo del mismo, evitando que la fiscalidad se convierta en un obstáculo para su crecimiento. Así, en su comunicación “Iniciativa europea de comercio electrónico” COM (1997) 157, en la que se comenzaron a analizar las implicaciones fiscales, se insistía en la necesidad de garantizar un marco fiscal neutro y en la importancia de aplicar normativas fiscales que no falsearan los mercados. Al asumir como una prioridad el desarrollo del comercio electrónico “es vital que los sistemas impositivos aporten seguridad jurídica (de manera que las obligaciones tributarias sean claras, transparentes y previsibles) y neutralidad fiscal (de manera que no se impongan a estas nuevas actividades cargas más onerosas que las que gravan el comercio tradicional)”. Posteriormente, en su comunicación “Comercio electrónico y Fiscalidad Indirecta” COM (1998) 374, ahora refiriéndose a la aplicación del IVA, se vuelve a hacer referencia a que la seguridad, simplicidad y neutralidad son factores esenciales para garantizar unas condiciones de competencia equitativas a todos los comerciantes en el mercado global emergente, así como para evitar falseamientos del mercado. Puesto que la comunicación trataba de fijar una posición común de la Unión Europea en su contribución a la Conferencia de la OCDE a celebrar en Ottawa, se enumeran, además, las directrices concretas que deberían inspirar los impuestos indirectos que recaen sobre el comercio electrónico:

- 1.- No debe establecerse ningún impuesto nuevo o suplementario. En el marco de la fiscalidad indirecta, los esfuerzos deben concentrarse en la adaptación de los impuestos existentes - especialmente el IVA- al desarrollo del comercio electrónico.

- 2.- Calificación como “prestación de servicios” de todos los suministros *on-line*.

3.- Los servicios consumidos en la Unión Europea deben quedar gravados por el IVA, mientras que los destinados al consumo fuera de la Unión Europea no deben estar sujetos al impuesto.

4.- La fiscalidad deberá adaptarse a las prácticas comerciales, y el cumplimiento de las obligaciones debe ser lo más fácil y simple posible para todos los operadores.

5.- Se deben crear instrumentos de control para garantizar la fiscalidad de los servicios prestados en el interior de la Unión Europea.

6.- El nuevo sistema debe facilitar la facturación y liquidación del impuesto por medios electrónicos.

#### 4. PROPUESTA NORMATIVA DE LA UE EN RELACIÓN CON EL RÉGIMEN DEL IVA APLICABLE AL COMERCIO ELECTRÓNICO

El 7 de junio de 2000, la Comisión Europea presentó al Consejo una Propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica [COM (2000) 349]. Dicha propuesta debe enmarcarse en el contexto de los distintos trabajos que, desde 1997, viene desarrollando la Comisión Europea sobre las implicaciones fiscales del comercio electrónico<sup>21</sup>, y persigue el objetivo fijado por el Consejo Europeo celebrado en Lisboa los días 23 y 24 de marzo de 2000: que las normas sobre comercio electrónico sean predecibles e inspiren confianza a las empresas y consumidores.

El contenido de la propuesta se refiere, exclusivamente, a la provisión de bienes y servicios en línea, es decir, a través de la red, en particular las destinadas a consumidores finales, que son las que plantean serios problemas de imposición con la actual normativa<sup>22</sup>. Quedan, pues, fuera de la propuesta los denominados suministros *off-line*, es decir, aquellos que se contratan por vía electrónica pero se suministran por medios de transporte convencionales, manteniendo los bienes adquiridos su naturaleza material y tangible, pues, el régimen fiscal de estas transacciones se encuentra claramente definido: las mercancías compradas en terceros países se gravan a la importación, las exportadas gozan de una exención y las ventas intracomunitarias se gravan, de acuerdo con el régimen especial de las ventas a distancia, en el Estado miembro del vendedor o en el del comprador, dependiendo del volumen de ventas efectuadas.

En este contexto la propuesta de Directiva corrige las lagunas de la Sexta Directiva del IVA respecto a la imposición de los citados servicios<sup>23</sup>, de acuerdo con los principios o directrices cita-

<sup>21</sup> Comunicación “Iniciativa europea de comercio electrónico” COM (1997) 157; Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social “Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta”, COM (1998) 374, de 17 de junio.

<sup>22</sup> La propuesta cubre también el tratamiento fiscal de los servicios de radiodifusión y teledifusión prestados mediante suscripción o pago por conexión, de acuerdo con la solicitud formulada por el Consejo a la Comisión en el momento de la aprobación de las medidas relativas a la imposición de los servicios de telecomunicación, Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio.

<sup>23</sup> El ámbito de aplicación concreto se limita a las prestaciones de servicios enumeradas en la nueva letra f) del apartado 2 del artículo 9, proporcionados por vía electrónica con carácter oneroso:

dos en el epígrafe anterior, contenidos en la Comunicación de la Comisión de 17 de junio de 1998 y ratificados por el Consejo ECOFIN en su reunión de 6 de julio de 1998. El enfoque seguido consiste en modificar el artículo 9 de la Sexta Directiva de tal manera que estas transacciones estén sujetas al IVA comunitario cuando el servicio se preste para consumo en la Comunidad y que, cuando se presten por un operador de la Comunidad para su consumo fuera de la misma, no estén sometidas al IVA europeo. La propuesta de modificación puede resumirse del siguiente modo:

- Respecto de los servicios prestados por un operador de un tercer país a un comprador de la UE, se considerará que el lugar de imposición se encuentra en la UE y, por lo tanto, estarán sujetos al IVA.
- Cuando dichos servicios sean prestados por un operador de la UE a un comprador de un tercer país, el lugar de imposición será el lugar en que esté establecido el comprador y, en consecuencia, no estará sujetos al IVA.
- Cuando un operador de la UE preste servicios a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, el lugar de prestación será aquel en que esté establecido el comprador.
- Cuando un operador de la UE preste servicios a un particular establecido en la UE o a un sujeto pasivo establecido en el mismo Estado miembro, el lugar de prestación será aquél en el que esté establecido el prestador de los servicios.

Con estas medidas se consigue corregir la situación actual en la que las empresas comunitarias, obligadas a liquidar el IVA por sus servicios, se encuentran en clara desventaja respecto de las establecidas en países terceros que pueden ofrecer sus servicios a los consumidores finales de la UE, por medios electrónicos, sin que éstos resulten gravados.

Pero, inevitablemente, el nuevo sistema introduce nuevas obligaciones para los operadores de países terceros que, en relación con tales operaciones, deberían registrarse en los distintos Estados en los que se adquieran sus servicios con el objeto de liquidar el IVA correspondiente. Para evitar una excesiva o desproporcionada complejidad, la propuesta contempla distintas medidas de simplificación.

La primera de ellas, eximir del impuesto a los operadores de terceros países cuya única actividad en la Comunidad implique la prestación de servicios por vía electrónica y que no superen un límite anual de 100.000 euros (nuevo apartado 2 bis del artículo 24). Como la propia exposición de motivos de la propuesta aclara, se trata esencialmente de una medida de orden práctico destinada a facilitar el funcionamiento del régimen fiscal y evitar la imposición de cargas indebidas al desarrollo del comercio electrónico internacional, en particular para las empresas muy pequeñas o para las empresas que sólo realizan ventas ocasionales a consumidores de la UE.

- actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares, incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades.
- programas informáticos, tratamientos de datos y de informática, incluidos la recepción y la concepción de sitios web o servicios similares y de información.

En segundo lugar, con el mismo fin de simplificar y facilitar la aplicación del impuesto, se añade una letra f) al apartado 1 del artículo 22 que obliga a los sujetos pasivos establecidos fuera de la Comunidad y que presten servicios por vía electrónica a consumidores finales establecidos en la Comunidad, por importe superior a los 100.000 euros, a identificarse a efectos del IVA, pero sólo en un Estado miembro en el que presten los servicios, en el que se considerará que tiene un establecimiento permanente. Con ello se posibilita que puedan cumplir con todas sus obligaciones tratando con una única administración fiscal, actuando como si de un operador establecido en la UE se tratase, es decir, repercutiendo a todos sus clientes no sujetos pasivos el IVA aplicable en dicho Estado.

Como puede comprobarse, es la condición del destinatario del servicio lo que determina el lugar de imposición. Si el destinatario es un particular, el prestador del servicio deberá repercutir el IVA correspondiente según el Estado donde se considere establecido; si es un sujeto pasivo será al Estado donde esté establecido al que corresponde someter a imposición la operación, recayendo en tal caso la obligación de liquidación del impuesto sobre el adquirente, como sujeto pasivo por inversión. El prestador del servicio debe, pues, disponer de la información necesaria sobre la situación fiscal de su cliente, para lo cual, de acuerdo con la propia propuesta de directiva, si quiere quedar exento de responsabilidad, deberá “haber actuado con toda la diligencia posible desplegada habitualmente en la práctica comercial de un sector determinado, y haber comprobado, sobre la base de un conjunto coherente de datos obtenidos de una fuente independiente, que el comprador es un sujeto pasivo establecido en la Comunidad”. Ese conjunto coherente de informaciones está disponible en los Estados miembros en forma de bases de datos electrónicas que incluyen un registro de las personas a las que se les ha asignado un número de identificación fiscal a efectos del IVA en ese Estado miembro. El régimen común para el intercambio de información en las transacciones intracomunitarias se encuentra previsto actualmente en el Reglamento (CEE) 218/92<sup>24</sup>, cuyo artículo 6 permite a los Estados miembros confirmar la validez del número de identificación a efectos del IVA de una persona determinada. No obstante, el Reglamento se refiere solamente a las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes. Puesto que las transacciones efectuadas por vía electrónica, en la definición contenida en la propuesta de directiva comentada, tienen la calificación de servicios, es necesario una modificación del ámbito de aplicación del Reglamento para que los Estados miembros puedan confirmar a una persona que preste servicios por vía electrónica la validez del número de identificación de un cliente. A tal efecto se ha presentado por la Comisión una Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>25</sup> en el que se incluye la posibilidad de confirmar el *status* del cliente también en los servicios prestados por vía electrónica. Pero, puesto

<sup>24</sup> DO L n° 24, de 1.2.1992.

<sup>25</sup> COM (2001) 294. Inicialmente se presentó, simultáneamente a la Propuesta de Directiva sobre el comercio electrónico, una Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CEE) n° 218/92 del Consejo sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos, COM (2000) 349. La presentación de la nueva propuesta en el 2001, que no persigue la modificación del Reglamento 218/92, sino su derogación, deja sin objeto la propuesta inicial.

que las transacciones comerciales electrónicas tienen lugar, generalmente, en el marco de un intercambio en tiempo real y en línea entre comprador y vendedor, es necesario, también, tener en cuenta esta realidad en el momento de establecer obligaciones de carácter administrativo, para evitar que éstas se conviertan en obstáculos al desarrollo del comercio electrónico. Ello implica que la confirmación del *status* del cliente pueda obtenerse, por vía electrónica, en el momento en que se realiza la transacción comercial<sup>26</sup>.

Finalmente, y con la finalidad de facilitar el cumplimiento de las disposiciones por parte de los prestadores de servicios establecidos físicamente fuera de la Comunidad, aunque no limitado exclusivamente a ellos, la propuesta de directiva que estamos comentando autoriza la presentación de declaraciones fiscales por vía electrónica.

##### 5. LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS Y LAS RELACIONES ADMINISTRACIÓN - CONTRIBUYENTES

Como hemos visto en los anteriores epígrafes, la aparición de las nuevas tecnologías de la información aplicadas a la actividad comercial está siendo objeto de especial atención por las autoridades fiscales de los distintos países ante la posibilidad real de que traiga como consecuencia una disminución importante de la recaudación fiscal, dadas las nuevas vías de evasión y fraude que las mismas ofrecen, o, simplemente, como consecuencia de unos regímenes fiscales que están pensados para un comercio tradicional en el que el sometimiento a la jurisdicción fiscal de un determinado país no está, normalmente, en manos de los contribuyentes afectados. De aquí la necesidad de replantearse los actuales regímenes impositivos de forma que la tributación del comercio desarrollado por vía electrónica se distribuya entre los Estados en función de criterios objetivos, que tengan en cuenta, el territorio en el que realmente se desarrolla la actividad comercial, reduciendo al mínimo las posibilidades de que sea el contribuyente el que pueda elegir la jurisdicción fiscal a la que desea someterse, normalmente aquellas de más baja o nula presión fiscal.

Pero la aparición de estas nuevas tecnologías de la información presenta, también, su vertiente positiva desde el punto de vista de las Administraciones fiscales afectadas, pues ellas suponen una importante herramienta para aumentar la eficacia en sus funciones de control y lucha contra el fraude, así como para mejorar las relaciones administración-contribuyente. Ya en 1992, el legislador, consciente de la importancia que tenía la incorporación de las nuevas tecnologías en la actividad administrativa, dispuso en la propia Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que éstas impulsarán el empleo y la aplicación de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos, reconociendo el derecho de los ciudadanos a relacionarse con las distintas administraciones a través de dichas técnicas, y la validez y eficacia de los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte a través de dichos medios.

Desde el punto de vista de las funciones de control y comprobación la creciente informatización de las administraciones fiscales permite liberar importantes recursos humanos actualmente

<sup>26</sup> Esta consulta, en tiempo real, aunque sólo respecto a las operaciones a que se refiere el Reglamento 218/1992, se encuentra ya disponible en la página de la AEAT, mediante la opción "presentación de declaraciones y transacciones personalizadas", "Consulta del censo de operadores IVA intracomunitarios".



dedicados a tareas rutinarias y que podrán ser asignados a la lucha contra el fraude. El intercambio directo, por vía telemática, de información entre las distintas administraciones aumentará, asimismo, el grado de eficacia y eficiencia.

En el marco de las relaciones Administración-contribuyente las nuevas tecnologías de la información deben abrir una nueva etapa en el funcionamiento de dicho servicio público, dadas las posibilidades que ofrecen para un acercamiento de la Administración al contribuyente y para facilitar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias. Así, aspectos tan importantes como los servicios de información al contribuyente, la presentación telemática de declaraciones o, incluso, el pago electrónico de los impuestos, deberán ser, y ya lo están siendo, potenciados desde la propia Administración. Con ello se conseguirá, además, una disminución en la presión fiscal indirecta sobre los contribuyentes

En este sentido, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) ha alcanzado un elevado desarrollo en la aplicación de técnicas electrónicas y en la gestión informatizada de la información, realizando notables esfuerzos por aprovechar al máximo las ventajas ofrecidas por la red<sup>27</sup> mediante un servidor de páginas web - <http://www.aeat.es/> -a través del cual se puede obtener una exhaustiva información relativa a los distintos tributos del sistema: normativa reguladora, criterios interpretativos de la propia AEAT -programa INFORMA<sup>28</sup>-; sobre materias específicas -régimen fiscal de pequeñas y medianas empresas, fiscalidad de los vehículos, retenciones a arrendadores de inmuebles urbanos, tributación de no residentes y convenios, calendario del contribuyente, comercio electrónico, etc.- Además, desde el mismo sitio web, se ponen a disposición de los contribuyentes los programas de ayuda para la confección de las declaraciones de los distintos impuestos, programas que pueden ser descargados en el propio ordenador, evitándose así incómodos desplazamientos.

Junto con los anteriores *servicios abiertos*, la AEAT, a través de su página web, ofrece una serie de *servicios personalizados* de indudable utilidad para el contribuyente, para cuyo acceso es necesario la identificación electrónica del usuario, a cuyo efecto se utilizan los certificados de identificación electrónica expedidos por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre que actúa como autoridad de certificación. Para ciertos trámites se requiere, además, la firma electrónica. Entre estos servicios se encuentra la posibilidad de consultar, con anterioridad a la presentación de la declaración, los datos que terceras personas o entidades le han imputado<sup>29</sup>, evitándose así que se produzcan omisiones en su declaración. Asimismo, los empresarios establecidos en España pueden tener acceso a través del mismo servidor internet a los censos de operadores intracomunitarios, censo VIES, con la finalidad

<sup>27</sup> No en vano, en el año 2000, la AEAT recibió el Premio a la Excelencia en las Tecnologías de la Información, que concede la Alianza Mundial de Tecnologías de la Información (WITSA), por el sistema de presentación de declaraciones a través de Internet.

<sup>28</sup> Esta base de datos contiene actualmente más de 12.000 consultas con las correspondientes respuestas.

<sup>29</sup> La información que se puede consultar afecta, principalmente, a los rendimientos de trabajo personal, de capital mobiliario, rentas procedentes del alquiler de locales de negocio, enajenaciones de capital mobiliario, aportaciones a planes de pensiones, suscripciones y enajenaciones de participaciones en fondos de inversión mobiliaria e inmobiliaria, donativos a instituciones benéficas, entre otros.

de comprobar el *status* del cliente a los efectos de comprobar si se debe repercutir o no el IVA al realizar una entrega intracomunitaria.

Pero, como hemos indicado anteriormente, los servicios ofrecidos por la AEAT mediante su página Web no se limitan a suministrar información al contribuyente, sino que, además, por vía telemática se puede efectuar la presentación de declaraciones y el pago de impuestos. Este procedimiento telemático de presentación de declaraciones ha sido especialmente considerado por la Comisión de las Comunidades Europeas en su Comunicación “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”, al disponer en su directriz 7 que “en condiciones uniformes en toda la Comunidad, las Administraciones fiscales deberían facilitar a los agentes que recurran al comercio electrónico el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por medio de declaraciones y liquidaciones IVA electrónicas”<sup>30</sup>. En nuestro país el procedimiento se encuentra extendido a la práctica totalidad de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y el acceso al mismo se encuentra en la opción “presentación de declaraciones y transacciones personalizadas” de la página de la AEAT, sin más requisito previo que tener correctamente instalado un certificado de usuario X.509.V3 expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

Una vez presentada la correspondiente declaración el contribuyente tiene la posibilidad de conocer, también vía internet, la situación en que ésta se encuentra, y, en su caso, conocer cuál es el motivo de la discrepancia que los órganos de gestión hayan detectado, así como la obtención de certificados tributarios de su situación fiscal.

RESUMEN: El rápido desarrollo del comercio electrónico *on-line* ha puesto en crisis conceptos tradicionalmente asentados en los vigentes sistemas impositivos, tales como los de soberanía fiscal, residencia fiscal, establecimiento permanente..., al tiempo que abre nuevas vías para la evasión y el fraude fiscal. De aquí que una de las principales preocupaciones de los distintos Estados sea la de evitar la erosión de sus bases de imposición y la consecuente disminución de la recaudación fiscal, como consecuencia de la deslocalización de las actividades y el entorno virtual en el que se desarrolla dicho comercio. Dado su carácter marcadamente internacional las soluciones operativas deberán alcanzarse en el seno de organizaciones internacionales (OCDE, UE...), cuyos trabajos han conseguido un consenso general sobre los principios que deben inspirar la tributación del comercio electrónico: neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, y flexibilidad. Asimismo, existe coincidencia en que no deben establecerse nuevos impuestos (en clara referencia a la propuesta del *bit-tax*), sino adaptar los impuestos existentes a esa nueva realidad.

ABSTRACT: The fast electronic commerce *on-line* development, has put in crisis concepts traditionally set up in the actual tax system, like fiscal sovereignty, fiscal residence, permanent settlement..., at the time that opens new channels up for tax evasion and avoidance. Hence, one of the main concerns of the different States is to avoid the erosion of their taxable income and the consequent decrease of tax recaudation, as a result of the not fitting activities and virtual environment where this commerce is developing. Due to its strong international character, the operative solutions must be achieved in the international organization bosom, which works have reached a general consensus about the principles that should inspire the payment of electronic commerce: neutrality, efficiency, certainly and simplicity, effectiveness and fairness and flexibility. Likewise, there is a coincidence where the creation of new taxes must not be established (in an open reference to the bit-tax proposal) but actual taxes have to be adapted to this new reality.

<sup>30</sup> COM (1998) 374, de 17 de junio.