

---

# FISCALIDAD Y COMERCIO ELECTRÓNICO: IMPACTO DE LAS TIC Y DE LA GLOBALIZACIÓN.

## EL ESTADO DE LA CUESTIÓN

.....  
**DOMINGO CARBAJO VASCO (\*)**

Economista. Abogado. Inspector de Hacienda

**EN UNOS MOMENTOS DE CRISIS DE LAS DENOMINADAS ENTIDADES «PUNTO.COM», A LA QUE SE AÑADEN LOS INICIOS DE UNA RECESIÓN ECONÓMICA Y LA INCERTIDUMBRE GENERAL, EL «SHOCK» PODÍAMOS DECIR, AL QUE SE**

59

enfrentan la sociedad y la cultura occidentales desde los acontecimientos del 11 de septiembre (1), puede parecer una «frivolidad» hablar del tema con el que se titula este texto, especialmente, si consideramos que la razón tecnológica, fundamento de la más que publicitada «nueva economía», está siendo objeto de una radical puesta en duda.

Sin embargo, somos de la opinión contraria: por encima de acontecimientos coyunturales, por muy dolorosos que estos sean, fenómenos como el empuje y

desarrollo de nuevas formas de comunicación entre las personas y la aparición de tecnologías revolucionarias están aquí para quedarse y su incidencia en nuestra vida diaria, en la economía mundial e, incluso, en el lenguaje (ya existen, por ejemplo, diccionarios de «emoticones») va mucho más allá de los efímeros resultados de unas empresas, las vinculadas a Internet, que pensaron poner en cuestión la universal ley del beneficio, sobre todo si tenemos en cuenta que los resultados derivados de la utilización de las nuevas tecnologías están siendo, por el contrario,

muy positivos para otras empresas, especialmente, las que han sabido combinar comercio tradicional con aplicaciones tecnológicas novedosas, por ejemplo, en el uso de intranets.

Lo que sí es cierto, y conviene subrayar desde el principio, es que ha cambiado el entorno en el cual se movían las discusiones sobre la tributación del comercio electrónico, al menos de dos maneras:

■ El debate ya no es tan urgente, el ansia por buscar «soluciones» al impacto del



balización económica y que esa «globalización», ese «borderless World», está obligando a redefinir un modelo tributario y unas Administraciones Fiscales vinculadas a la clásica noción de soberanía, origen de los Estados nacionales (12).

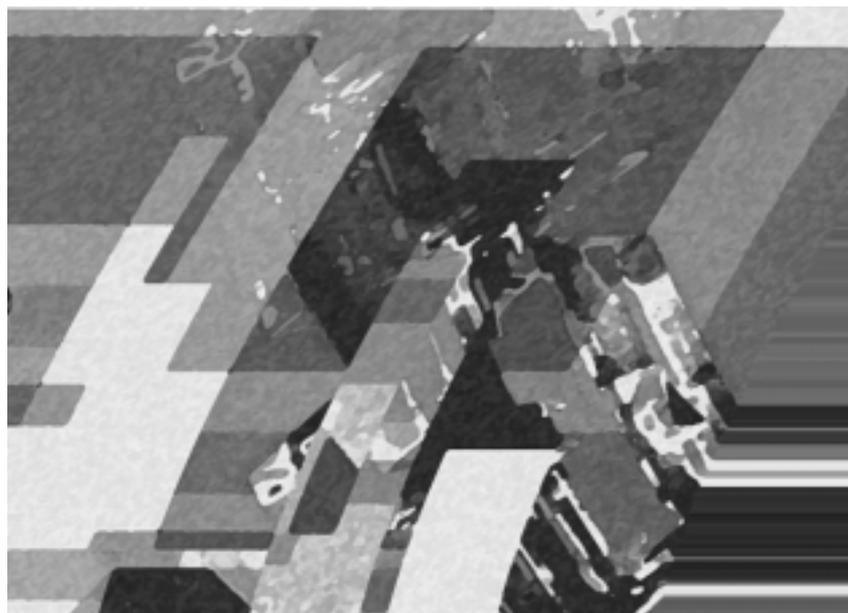
Por ello, nunca nos ha gustado centrarnos excesivamente en analizar la fiscalidad del comercio electrónico como si se tratase de describir la situación tributaria de una nueva actividad económica, sino como una manifestación más de cómo las nuevas tecnologías y la globalización están afectando a los fundamentos y a los principios de la Hacienda Clásica.

#### LOS NUEVOS MODELOS DE FISCALIDAD

En estas circunstancias, caben dos planteamientos. Uno que entiende imposible de solucionar esta confrontación ineludible, con manifestaciones incipientes, entre un modelo tributario nacional, limitado a una jurisdicción y a una realidad tecnológica universal y, en general, considera imposible o la juzga de forma negativa, cualquier regulación de esta nueva realidad, en la cual se inscribe el comercio electrónico, salvo que ese modelo tributario, sus conceptos y principios, sea sustituido por un sistema fiscal alternativo, adaptado a la «nueva economía» y otro, que plantea la posibilidad de ajustar el sistema fiscal (y cualquier marco normativo, pues la inestabilidad se manifiesta en todas las ramas del Ordenamiento jurídico) a este nuevo entorno, al igual que las normas fiscales se han ido aclimatando a los cambios sociales y económicos e incorporando el tratamiento de actividades económicas novedosas.

En la primera perspectiva, caben, a su vez, dos opciones.

■ Para los «libertarios», (en el sentido norteamericano de la palabra «libertarian», que nada tiene que ver, desgraciadamente, con la rica tradición del movimiento libertario español), los rasgos mencionados de la «sociedad de la información», confrontados con el intento regulador y «leviathanesco» de los Estados nacionales, conducen a que no sea posible diseñar



ningún marco jurídico estable para normarla, pues sólo la propia autorregulación y la competencia entre los agentes que intervienen en el proceso de configuración de esta sociedad, darán el resultado normativo apropiado, el cual, además, irá cambiando constantemente.

En estas condiciones, los sistemas tributarios actuales, pensados para situaciones totalmente diferentes de las que rigen en la sociedad de la información, resultan poco adecuados y, asimismo, cualquier intento de armonizarlos con la nueva sociedad, no haría sino perturbar el desarrollo de la misma y generar ineficiencias y costes de todo tipo; para, al final, verse incapacitados, para hacer tributar los hechos imposables que genera la sociedad de la información, ante el impulso dinamizador de las nuevas tecnologías y sus posibilidades para eludir al Fisco.

Sin embargo, la doctrina más consciente (y opuesta a la anterior, pero coincidente en su radicalismo: es imprescindible un nuevo Orden Tributario) que deriva de esta concepción ideológica, según la cual nos encontramos en una nueva sociedad, totalmente diferente de la surgida tras la II Guerra Mundial o la que se manifiesta en foros, tipo ATTAC, o planteamientos alternativos a la «globalización» (no necesariamente antitéticos con la misma), expresa siempre un rechazo radical a que

no puedan existir tributos en la «nueva economía».

En realidad, todas estas opiniones, con una base ideológica muy diferenciada, lo que señalan y en lo que coinciden es en que se está necesitando un modelo fiscal alternativo, adecuado a la nueva realidad social y económica, que nada tiene que ver con las circunstancias configuradoras de los Estados nacionales.

■ En este sentido, van confluyendo una serie de personas y proyectos que constatan que solamente una Autoridad Tributaria Internacional, con poderes, al menos, similares a los de Organizaciones Internacionales que regulan otras áreas de la actividad económica, siguiendo particularmente el modelo de la Organización Mundial del Comercio (en adelante, OMC) o entidades con poderes supranacionales, por ejemplo, la Comisión Europea (en adelante, CE), podrían someter a imposición adecuadamente el comercio electrónico.

Este planteamiento, en realidad, responde a lo que hemos dicho anteriormente: al final, a la globalización económica sólo se la puede responder, siquiera en el largo plazo, con soluciones universales, lo que sucede es que en el terreno tributario es muy arduo lograr superar la visión territorial y nacionalista del fenómeno, ya que en los tributos es donde los

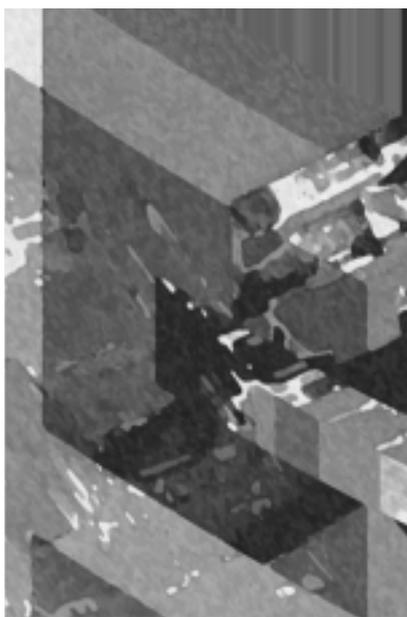
intereses nacionales siguen siendo muy relevantes, donde en las democracias consorciadas modernas siguen constituyendo el núcleo duro de los debates políticos y donde, especialmente en la CE tras la Unión Económica y Monetaria, la Política Tributaria sigue constituyendo una de las escasas manifestaciones de autonomía económica que restan en manos de los Estados nacionales.

### La «autorregulación» tributaria del comercio electrónico.

La primera postura, la cual aparece en algunas posiciones norteamericanas favorables a una moratoria fiscal sobre el comercio electrónico, al menos, en el ámbito aduanero y en los gravámenes sobre el tráfico de bienes, ya posee un reflejo legal, precisamente, en los Estados Unidos (la «*Internet Freedom Act*», modificada en 1999), pudiendo conducir a una simple autorregulación de los operadores que determine la carga tributaria a pagar por todos ellos, aunque se limita este planteamiento a la imposición indirecta y al tráfico entre los Estados y además, tales criterios son sólo aceptables en este contexto norteamericano: ausencia de imposición sobre las ventas en el nivel federal, doctrina del Tribunal Supremo USA que ya exigía, para gravar las ventas a distancia en otros Estados, la existencia de un «nexus» en ese Estado, etc.

Conviene, asimismo citar, para que seamos conscientes del tipo de grupos de presión que se encuentran tras esta moratoria, el apoyo por parte de los Estados, vgr. Virginia, que carecen en estos momentos de un impuesto sobre las ventas (13).

Ahora bien, tal planteamiento autorregulador se limita a la fiscalidad sobre el tráfico de bienes y no entra en absoluto a discutir ni el poder federal ni el estatal para establecer impuestos sobre la renta. En otro orden de cosas, no es tampoco una posición mayoritaria y contrasta con otra corriente norteamericana que exige una regulación (incluyendo la vertiente fiscal) del comercio electrónico, representada por Estados como Texas y por grupos de presión comerciales, por lo que pensamos que la moratoria tendrá una duración limitada (14). Es más, los acontecimientos del 11-S y la lucha contra el



ciberterrorismo han llevado a una reforzamiento de la regulación del tráfico por Internet y al control de sus mensajes y el Ordenamiento Tributario no es sino un conjunto de regulaciones y, en consecuencia, auguramos que el planteamiento autorregulador tiene los días contados, incluso, en los Estados Unidos.

Esta tesis es, asimismo, criticable por irreal (ver *infra*) e inequitativa; ya que favorece el aumento del desfase tecnológico entre los países creadores de los instrumentos tecnológicos y mercantiles que dominan el comercio electrónico (países prestadores), supuesto de los Estados Unidos, frente al resto del mundo (países receptores), es decir, aumenta la conocida como *digital divide* y, por lo tanto, puede ser negativa para los intereses españoles.

No es, evidentemente, una postura realista, porque casos de moratoria o autorregulación conducen inexorablemente a un pago tributario nulo o muy reducido y a una competencia fiscal a la baja, produciendo una pérdida de ingresos inasumible por cualquier nación (de ahí que, junto a otros factores, la propia moratoria para la fiscalidad del comercio electrónico establecida entre los distintos Estados de la EEUU se haya limitado a tres años, con propuestas modernas para su extensión a cinco, y no alcance a los impuestos federales).

Tal posición es, además, incoherente con las críticas a la competencia fiscal dañina que patrocina tanto la OCDE como la UE (15), al permitir la deslocalización de los prestadores de servicios vinculados al comercio electrónico hacia, precisamente, los Estados Unidos, por la ausencia de fiscalidad indirecta respecto de las prestaciones de servicios que realicen, aunque determinadas estrategias europeas, caso de la irlandesa, pugnen por localizar en su territorio los servidores de Internet.

En todo caso, la ausencia de impuestos sobre el comercio electrónico supone colocar en una situación de desventaja comparativa al comercio tradicional (que no dispone de los medios tecnológicos necesarios) y a cualquier otra base tributaria, en particular, a las rentas del trabajo, que no tenga las características propias del comercio electrónico, supuesto de su movilidad y capacidad de deslocalización, además de plantear problemas con relación a los principios de neutralidad y equidad, básicos en el sistema tributario.

Asimismo, al subvencionar al comercio electrónico, distorsionaría la asignación de recursos y dañaría la eficiencia económica, pues tampoco es tan evidente que la realidad y perspectivas del comercio electrónico sean tan brillantes como alguna consultoría interesada pretende (16), afirmación que en los momentos actuales, en plena crisis de las empresas «punto.com», resulta ser un hecho.

Ahora bien, la prudencia debe regir las decisiones del gestor fiscal y el comercio electrónico ni es tan irrelevante como la crisis de las empresas punto.com puede hacernos creer, ya que, insistimos, lo esencial no es que constituya una forma novedosa de comerciar, sino que refleja la relación entre dos corrientes de cambio decisivas para la Humanidad: las nuevas tecnologías y la globalización; ni se puede negar que ha introducido aspectos novedosos en los mercados, por ejemplo, la importancia de la «customización» (perdón por el anglicismo) y creado negocios nuevos, supuesto de las «subastas inversas» (el método de subastas de eBay es ya un clásico, aunque empiezan a surgir voces críticas sobre el mismo), apareciendo problemas fiscales diferentes que han de solucionarse (17).

De hecho, los estudios coinciden en que una de las grandes novedades y de los previsibles impactos directos del comercio electrónico en la fiscalidad se produce por el crecimiento de las operaciones directas entre proveedores y consumidores particulares, el denominado «*business to consumer*» o B2C.

**La opción del «Bit Tax» (18).** Otra tesis, que pone el énfasis en la radicalidad del nuevo modelo socio-económico de la sociedad de la información (si aceptamos, que el término comercio electrónico es reduccionista y no representa todos los aspectos afectados por el desarrollo de las tecnologías, normalmente identificadas por el uso de la Red Internet), plantea que existe una nueva realidad y que es preciso desechar la posibilidad de ajustar simplemente los esquemas de tributación hoy vigentes, incluso en el marco de Organizaciones Económicas Internacionales con amplios poderes, supuesto de la UE.

Por el contrario, se haría necesario diseñar un sistema tributario propio y vinculado a esta realidad. Ahora bien, esta búsqueda de nuevos modelos fiscales no se debe al comercio electrónico, sino que se enmarca en un conjunto de reflexiones sobre el tipo de marco tributario que necesita una economía globalizada y en este sentido propuestas como la «tasa Tobin» o la idea de Lodin y su equipo de la Universidad de Estocolmo de configurar un Impuesto sobre Sociedades mundial (o, al menos, europeo) a partir de la consolidación de todas las entidades vinculadas entre sí que funcionan en el Mundo, responden a esta corriente de opinión (19).

Nuevamente, nos encontramos con que no es posible disociar los debates sobre la fiscalidad del comercio electrónico de las discusiones acerca del nuevo Derecho Internacional Tributario. Sin embargo, por su especial dedicación al comercio electrónico y por la originalidad de sus planteamientos, los cuales reconocen la necesidad de someter a tributación la realidad económica del fenómeno para dar cumplimiento a principios elementales de



cualquier Hacienda Pública, desde el de suficiencia al de neutralidad, se encuentra, el planteamiento de un «bit tax» («impuesto sobre el impulso electrónico-informático»), es decir, gravar las operaciones ejecutadas a través del sistema de Redes informáticas que da pie a los intercambios económicos (comercio electrónico), sociales, culturales, etc..., por cada impulso electrónico o informático que se necesita para transmitir la orden, el servicio o la información que se desea.

Este tributo supone someter a imposición por el número de «bits» de información recibidos por el usuario a través del intermediario en la Red Internet. De todas formas, estas ideas no nos resultan aceptables porque si bien, teóricamente, el «bit tax» es brillante, novedoso e imaginativo, no resuelve problemas esenciales en un sistema tributario, *verbigratia*, la gestión y recaudación del propio impuesto, pues se desconoce qué autoridad y con qué potestades podría obtener: primero, información y datos con conocimiento y localización de bases tributarias y, después, las declaraciones voluntarias o de oficio de los sujetos que generasen las deudas tributarias; de hecho, aun sugere como idea y expresión de que sí es posible, siquiera teóricamente, diseñar tributos que respondan a hechos imponi-

bles de carácter universal, el unánime rechazo que su propuesta ha provocado y sus indudables deficiencias, empezando porque puede dificultar el avance tecnológico (¿qué pasaría si el comercio electrónico se desarrollase próximamente por medio de aparatos de televisión?), nos llevan a no dedicarle más líneas en este artículo.

Tanto la OCDE como la UE han rechazado, en otro orden de cosas, el «bit tax».

**Un gravamen especial sobre las telecomunicaciones.** Respecto al gravamen reforzado sobre las telecomunicaciones (los medios, el espacio radioeléctrico, el «*software*»,...) para, de esta manera, someter a imposición el comercio electrónico de alguna forma, es decir, utilizar un «*proxy*» para sujetar este tráfico económico, tampoco nos parece convincente, ya que confunde el medio de comunicación utilizado para la operación con el valor de la misma, discrimina gravemente en contra de determinadas modalidades de telecomunicación (20), retarda el avance tecnológico, etc.

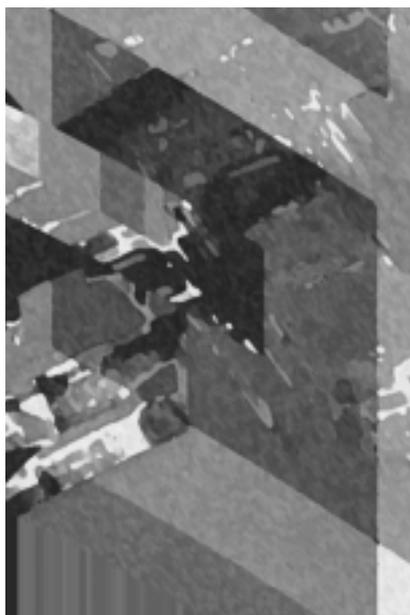
Ahora bien, como la realidad europea ha demostrado, este planteamiento se hace sin desdeñar que las telecomunicaciones, al ser imprescindibles para realizar el

comercio electrónico, han de jugar un papel relevante a la hora de construir su fiscalidad; asimismo, las mismas tienen un relevante valor y su aplicación manifiesta una capacidad económica novedosa, como sucede con el uso de un dominio público hasta hace poco escasamente significativo: el espacio radioeléctrico, que han de ser sometidos a imposición, incluso desde una perspectiva tradicional del sistema tributario, caso de nuestras tasas (21).

**Conclusiones para España.** Antes de hablar de modelos de fiscalidad apropiados a la «sociedad de la información», conviene recalcar que, como el comercio electrónico supone un desarrollo de fórmulas novedosas de intermediación comercial e, incluso, la eliminación de los mediadores tradicionales, no basta con exponer un marco jurídico-fiscal propio y autónomo, normativamente hablando, para tomar en consideración sus peculiares características, sino que resulta esencial conocer el modelo de Administración y gestión tributarias de este comercio electrónico que se plantea, es decir, los desarrollos fiscales respecto al tratamiento del comercio electrónico no sólo deben referirse a temas legislativos, sino que, además, deben incorporar sustancialmente elementos de gestión tributaria, entendida esta última expresión en sentido amplio.

Es más, cada vez nos parece más evidente que lo esencial no es un marco tributario para la fiscalidad del comercio electrónico sino un modelo de gestión tributaria que haga frente, sin discriminaciones, a esta fórmula novedosa e internacionalizada de gestionar los negocios

Tal postura resulta, en otro orden de cosas, coherente con una corriente doctrinal que entiende, como única forma para superar las limitaciones del vigente Derecho Internacional Tributario para hacer frente a la globalización económica y social, el reforzamiento de la cooperación entre las Autoridades Tributarias, el desarrollo de un intercambio de información tributaria internacional (22) y masivo, junto con la eliminación de los «paraisos fiscales» y de los «régimenes fiscales preferenciales», caracterizados los dos no sólo por su baja tributación, sino por su falta de transparencia (23).



En consecuencia, el diseño de un marco general para hacer tributar el comercio electrónico conduce, como han manifestado en reiteradas ocasiones los organismos y autores que han estudiado el caso, como el Comité de Asuntos Fiscales (en adelante, CFA) de la OCDE, no a poner patas arriba los conceptos, principios e instrumentos jurídicos que existen hoy en el Derecho Internacional Tributario, sino a intentar ajustar los ya existentes, añadiéndoles un amplio reforzamiento de la gestión tributaria y tomando, eso sí, en consideración las especificidades del comercio electrónico, particularmente, en su vertiente B2C, «*business to consumer*» (24).

De esta forma, se configuraría un modelo de tributación que, partiendo del actualmente vigente, resulte ajustado y ajustable al nuevo fenómeno social, económico y tecnológico. La Administración Tributaria española, por su parte, sigue fielmente este modelo, como demuestra el «Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española» (25).

Los hechos posteriores, centrados en la relativa pérdida de interés por la problemática fiscal del comercio electrónico y, a la vez, por la agudización del uso de las nuevas tecnologías para la gestión tributaria; es más, por el creciente interés e importancia de desarrollar una auténtica

estrategia de «e-Gobierno», nos llevan a insistir en que el comercio electrónico no requiere grandes alteraciones en la normativa fiscal, ni modelos tributarios diferentes o radicalmente distintos a los vigentes, sino que añade un nuevo elemento de crisis sobre unas Haciendas Públicas limitadas a jurisdicciones nacionales, intensificando la necesidad de adaptar la gestión y la Administración tributarias a las TICs, tarea ésta en que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) es pionera en el mundo.

Razones de prudencia financiera y realismo, así como el hecho de que España sea un Estado miembro de instituciones como la UE y la OCDE que defienden la línea de actuación descrita en estas páginas, llevan a construir el marco general de tributación del comercio electrónico desde una perspectiva pragmática, pues sería absurdo implantar un sistema tributario novedoso, cuando las citadas instituciones, incluyendo la OMC (cuya intervención en terrenos fiscales es creciente, como revela el tema del régimen de «*Foreign Sales Corporation*» norteamericano) en el área de los gravámenes aduaneros, están tratando de consensuar, a partir de los esquemas tributarios en funcionamiento, un marco tributario general para el comercio electrónico, siempre con el *caveat* innegable que una sucesión de ajustes requerirá, inexorablemente, una reflexión radical de instituciones tan imbricadas en el modelo vigente, supuestos de los «precios de transferencia» (26).

En otro orden de cosas, la Administración tributaria española debe responder al desarrollo del comercio electrónico con retoques, más o menos sustantivos, de su legislación tributaria y de su gestión, sin pretender crear un modelo propio de fiscalidad, al margen del que están configurando las organizaciones internacionales e instituciones en las que se inscribe la AEAT, aunque sólo sea porque no tenemos el liderazgo tecnológico para hacerlo, ni la escasa importancia de nuestro comercio electrónico permitiría que fueran escuchados en foros internacionales alternativas radicales de sistema fiscal.

En consecuencia, lo que España puede aportar (y, de hecho, está aportando)



retenedores o personas que proporcionan información relevante con fines fiscales) constituye uno de los problemas más graves de control tributario que el comercio electrónico plantea, aunque no puede olvidarse que el problema nos parece más bien transitorio y relativo, ya que están apareciendo nuevos mediadores e instrumentos para estandarizar las transacciones que se realizan por Internet; esta circunstancia, junto con el interés creciente de los operadores en la Red por reforzar su seguridad, asegura que la identificación de los operadores y el seguimiento de las transacciones en la Red sea creciente, habiéndose desarrollado sistemas universales para justificar operaciones mercantiles en la Red que, poco a poco, van creando fuentes de información para la Administración Tributaria, lo que, junto con el amplio uso de las tarjetas de crédito para pagar las transacciones efectuadas, puede llevarnos a decir, en pocos años, todo lo contrario: que sea más fácil controlar una transacción efectuada mediante comercio electrónico que una realizada en un medio tradicional donde funcione el efectivo y la economía sumergida.

**Jurisdicción fiscal competente.** Los conflictos entre jurisdicciones fiscales se multiplican (32), pues la residencia del sujeto que obtiene las rentas derivadas del comercio electrónico, no sólo es ardua de definir, sino que puede alterarse con rapidez, agravándose el típico problema de doble imposición o de la ausencia de imposición que pretenden resolver todos los modelos de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio existentes en el mundo. Ahora bien, este problema no es propio del comercio electrónico, sino de la globalización y puede solucionarse exclusivamente mediante los acuerdos entre Estados y el desarrollo de instrumentos novedosos del Derecho Tributario Internacional, caso de los Convenios Multilaterales de Doble Imposición.

**Calificación de las rentas.** En otro orden de cosas, la calificación de las rentas gravadas, en cuanto existe algún elemento analítico en la configuración de la base imponible sometida a imposición (lo que sucede, de una forma u otra, en la mayor parte de los Impuestos sobre la

Renta del mundo), complica el gravamen de las operaciones efectuadas a través del comercio electrónico, ya que la desmaterialización de la entrega de determinados bienes que, con anterioridad, disponían de una realidad física indudable, por ejemplo, discos o libros y que, ahora, se transmiten directamente de pantalla a pantalla de ordenador, puede conducir a serios problemas de calificación de rentas y, por lo tanto, a dificultar su gravamen, así como a discriminaciones impositivas en su tratamiento.

Tal circunstancia se ve agravada cuando rige un Convenio de Doble Imposición, porque calificar una renta de una determinada forma puede conducir a su exacción por una u otra jurisdicción fiscal, potenciando los conflictos entre las mismas e, incluso, puede llevar a la ausencia de tributación.

Esta problemática se ve agudizada en el supuesto de los «cánones» y «royalties» (de hecho, esta modalidad de rentas, ubicada en el artículo 12 del modelo de Convenio de la OCDE de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio, es la que genera más problemas interpretativos en los momentos actuales), ya que por Internet es relativamente fácil transmitir, en forma digital, productos con un alto valor en términos de propiedad industrial e intelectual (cuyas rentas se califican como cánones) sin control o con dificultades para diferenciar cuando la transmisión, *u.g.r.* de un «software» es una venta o lleva consigo algún derecho de cesión.

De hecho, los estudios de la OCDE sobre esta problemática (33) han identificado hasta 29 tipos de operaciones efectuadas en comercio electrónico donde existen dudas a cerca de la calificación de las rentas derivadas de las mismas, debiendo esperar a los resultados definitivos de este estudio para solucionar el problema. Téngase en cuenta, por si los problemas anteriores fueran pocos, que este tema está íntimamente relacionado con las dificultades, aunque en vías de solución, como demuestra el asunto Napster, para controlar la propiedad intelectual e industrial en Internet.

En segundo orden de problemas, la calificación de las rentas no suele ser arbitraria

y responde a varias razones y la renta, una vez calificada, conduce a cargas tributarias diferentes, por lo que el uso del comercio electrónico facilita la planificación fiscal y la elusión hacia formas de tributación más reducidas, cuando no lleva directamente a la evasión de la renta, al no existir un sistema para controlar el negocio y carecerse de la localización física del proveedor o no poderlo identificar (34).

**Otros problemas para la fiscalidad internacional.** También en el terreno de la fiscalidad internacional sobre la renta se ponen en duda conceptos clásicos como el de establecimiento permanente (sin duda, uno de los problemas más acuciantes en la actualidad como demuestran los debates del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE al respecto, todavía no concluidos definitivamente, aunque su solución, centrada en la idea de que existe establecimiento permanente cuando hay un servidor con determinadas características en un Estado (35), ya ha sido objeto de relevantes críticas), ya que las ideas de permanencia o fijeza, las cuales constituyen la base para configurar, en mayor o menor medida, la existencia de un operador económico con propósitos de permanencia en un país, entran en crisis y, por la misma razón, su calificación como establecimiento permanente, tratándolo (conforme a la teoría de la personalización del establecimiento permanente) de forma similar a una entidad residente, sufren una grave crisis con el comercio electrónico.

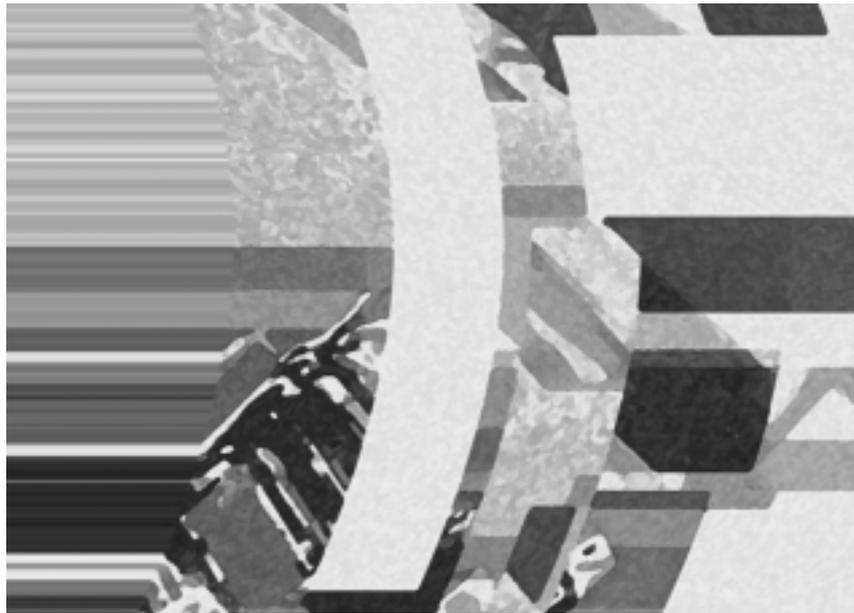
El establecimiento no sólo es arduo de definir (aunque, en nuestra opinión, se parte del error de identificar «lugar fijo de negocios» con un topos ubicado físicamente en una jurisdicción) o de ubicar en el espacio, sino que aparecen múltiples operadores posibles para cumplir esta función, desde el sistema informático hasta el proveedor último del producto o servicio, pasando por la propia Red, el servidor original o el servidor «mirror», la página «web», el ordenador desde el cual es recibida la demanda o se envía, el intermediario financiero o de otro tipo que pone en contacto, casa o soluciona financieramente la operación, etc....

De esta manera, nos podemos ver obligados a reconsiderar la tipología de las ren-

tas gravadas, su calificación y la determinación del concepto de establecimiento permanente sometido a imposición e, incluso, a replantearse la utilidad de este concepto en la fiscalidad internacional (36), tal y como solicita cierta doctrina, aunque el CFA sigue en su camino de ajustar este concepto, a partir de una reforma de los Comentarios al artículo 5 del modelo de Convenio de Doble Imposición.

**Precios de transferencia.** Asimismo, la concepción del precio de transferencia (37) para determinar el cobro por alguna jurisdicción fiscal de las operaciones y de las rentas entre entidades transnacionales que de ellas se derivan, a partir del establecimiento de un hipotético «precio de mercado» para las relaciones entre empresas vinculadas, ha de reconsiderarse. Por un lado, el valor añadido de las operaciones se aleja de la transmisión o entrega de productos físicos o mercancías, al ser cada vez más importante el valor añadido de los servicios; por otra parte, la determinación del método para conocer cuánto se ha producido de beneficio y dónde y si el valor de lo transmitido es diferente del precio de mercado entre partes independientes, se complica enormemente, por lo que los métodos tradicionales (reconocidos por la OCDE en su «Guía sobre Precios de Transferencia», actualizada en el año 1995 y sujeta a revisiones periódicas) para atribuir rentas, en caso de existir precios de transferencia o para aproximar este tipo de precios a la modalidad «*arm's length*» (valor de mercado), pueden no ser apropiados.

El comercio electrónico, al reforzar la individualización del valor de la transacción y su variabilidad con cada cliente e, incluso, en cada momento, así como la potencialidad que tienen para introducir a las PYMES en el tráfico internacional convierte en inviable el método de «transacción por transacción», buscando un precio de mercado equivalente, que para la OCDE constituye el paradigma del modelo para resolver la problemática de los «precios de transferencia», además, el comercio electrónico revaloriza el papel de los llamados métodos alternativos, *vgr.* el



de distribución de beneficios, para calcular las transacciones a precios de mercado, cuando éstos, precisamente por su novedad, son los menos conocidos, estudiados y comprobados y son vistos con recelo por la OCDE.

De todas formas, en este terreno el comercio electrónico no hace sino agudizar las deficiencias del modelo «*arm's length*» para gravar a las multinacionales y reproduce, nuevamente, una de las ideas eje de este artículo: que el comercio electrónico es una nueva razón para repensar el sistema y los conceptos tributarios que se están aplican en el Derecho Internacional Tributario (38).

**Otras cuestiones** en otros aspectos como son:

- ✓ Las reglas de atribución de rentas a los establecimientos permanentes.
- ✓ La distribución de gastos o ingresos entre los diversos operadores implicados en el comercio electrónico.
- ✓ La individualización de las rentas sometidas a gravamen.
- ✓ La identificación del centro de gestión de los negocios como elemento clave para determinar la residencia de las sociedades.

#### FISCALIDAD INDIRECTA

**Localización del hecho imponible.** En primer lugar, aparece un problema común con la imposición directa sobre la renta (*vid. supra*) como es el lugar de la localización de la operación, conduciendo, asimismo, a un elenco de dificultades similares: dobles imposiciones, ausencia de tributación, conflictos interjurisdiccionales, etc..., los cuales se agravan, en el caso de que en el interior de un país existan diversos tributos estatales sobre el tráfico de bienes, etc. (39).

Este argumento es todavía más claro en el contexto de la Sexta Directiva del IVA comunitario donde las reglas de localización de las prestaciones de servicios sufren de una clara obsolescencia técnica; por ello, la propuesta de la UE para modificar la Sexta Directiva en lo que respecta a determinados servicios de la sociedad de la información (40) (que se enfrenta a la resistencia británica) modifica las reglas de localización de los servicios en esta materia, centrándolas en la sede del destinatario, a la vez que logra una mayor neutralidad entre el operador comunitario y el operador de un tercer país, manteniendo el criterio de gravar las entradas de bienes en el interior de la CE y exonerar las exportaciones.

Para obtener una mayor eficacia en la recaudación, asimismo, prevé un reforzamiento de las reglas de «inversión del

sujeto pasivo» y que los operadores de servicios de la sociedad de la información no tengan que registrarse en todos los Estados de la UE para poder funcionar en el mercado único.

**Distinción entre «entrega de bienes» y «prestación de servicios».** En segundo término, gran parte de la tradicional distinción existente en el IVA entre «entrega de bienes» y «prestaciones de servicios», propia de la Sexta Directiva de 17 de mayo de 1977 sobre el IVA de la Comunidad Europea y extendida a la mayor parte de los tributos que siguen su estela, resulta invalidada, pues en el comercio electrónico y, de forma creciente, entregas clásicas de bienes se convierten en prestaciones de servicios, desde las compraventas de libros hasta la adquisición de discos pasando por la compra de «software».

Asimismo, el área de las prestaciones de servicios no sólo se amplía, sino que reconvierte su filosofía ya que, por un lado, la propia prestación del servicio informático o de telecomunicaciones que da acceso a la oferta y demanda del comercio electrónico, es lo que genera valor añadido y, en consecuencia, supone una transmisión gravada; por otra parte, la diferenciación entre los servicios gravados se ve dificultada porque son arduamente distinguibles, los que se transmiten por la Red, de los que se envían utilizando medios clásicos, etc... y en determinados «envíos» digitales, por ejemplo de «software», es cada vez más complicado saber si suponen una compraventa o traen consigo servicios incorporados de uso, difusión, transmisión de la información, etc....

Por ello, la doctrina comunitaria considera las operaciones de esta naturaleza como prestaciones de servicios, tratando de resolver los dilemas que derivan de esta calificación, por ejemplo, la distinción de tipos de gravamen según la forma de prestación, porque dañan el principio de neutralidad del IVA.

**Identificación y localización del sujeto pasivo.** La identificación y la localización del sujeto pasivo producen también su propia problemática en este terreno, así como nuevas cuestiones tributarias desde la necesidad de designar a un



representante con una cierta fijeza en la jurisdicción fiscal, aunque el auténtico prestador del servicio nunca pise la misma, hasta materias como la aplicación del sistema de devolución a los no residentes que se ven complicados por el comercio electrónico, pues en muchos casos se desconoce la identidad real o fiscal del sujeto a quien devolver.

En otro orden de cosas, el registro de sujetos pasivos con gran movilidad y dificultades de identificación, como son los que intervienen en el comercio electrónico, produce nuevas cuestiones, por ejemplo, si es necesario que los operadores no comunitarios se registren en todos los Estados miembros de la UE o si bastaría con un registro único, cuestiones muy debatidas en la actualidad en el seno de la UE, al hilo de la propuesta de modificación de la Sexta Directiva para adaptar el IVA al comercio electrónico.

**Sujeto pasivo.** En el mismo orden de cosas, la internacionalización de estos servicios multiplica dudas clásicas en la normativa y la gestión del Impuesto, por ejemplo, la función de la llamada «inversión del sujeto pasivo» que, precisamente, puede salir reforzada con el comercio electrónico y cuya complejidad es evidente, por lo que aparecen dos objetivos de Política Fiscal contradictorios, al haber sido esta figura planteada como respuesta a la incidencia del comercio electrónico

sobre el IVA y, sin embargo, generar fuertes costes de cumplimentación para las personas implicadas

De todas formas, la propuesta de la UE para modificar la legislación del IVA va inexorablemente ligada a una consolidación de este responsable tributario.

**Problemas de gestión tributaria.** La gestión, asimismo, adquiere nuevas perspectivas, como:

- ✓ Desarrollo de facturas telemáticas, que se verá impulsada por la nueva normativa de la CE al respecto.
- ✓ Libros de contabilidad virtuales o electrónicos.
- ✓ Pagos en dinero electrónico o virtual.
- ✓ Censo y control de los sujetos que intervienen en las operaciones.
- ✓ Declaraciones por medios telemáticos.
- ✓ Censo de contribuyentes y actualización en tiempo real.
- ✓ Auditorías de los sistemas informáticos y control de la veracidad de los mismos, etc...

**Impuestos especiales.** En el campo de los impuestos especiales, además de los problemas generales que el comercio electrónico conlleva en los gravámenes que recaen sobre el tráfico de bienes o de las dificultades crecientes que éste puede producir para controlar unas transacciones informáticas en el régimen suspensivo de circulación intracomunitaria, pueden aparecer cuestiones nuevas como son la compra masiva por el consumidor final de productos gravados por estos Impuestos por medio de la Red y sin control fiscal, especialmente, si se desarrollan las transacciones por medio de pequeños paquetes, con franquicia aduanera y exenciones en el IVA.

#### ADUANAS

Un primer problema que se plantea a las Aduanas es la dificultad para controlar en la frontera transmisiones que no conllevan

van entregas físicas, sino que se realizan de forma electrónica, entre medios informáticos.

En segundo lugar, muchas transacciones internacionales desplazan su valor a prestaciones de servicios, donde documentos de fácil traslado (planos, disquetes de ordenador, CD-ROMS, ...) atraviesan sin control posible la frontera o, incluso, se transmiten sin necesidad de transporte físico, por lo que la tradicional Aduana, centrada en la vista y control de la mercancía y su envase o embalaje, tiene grandes dificultades para controlar la operación y hacerla tributar.

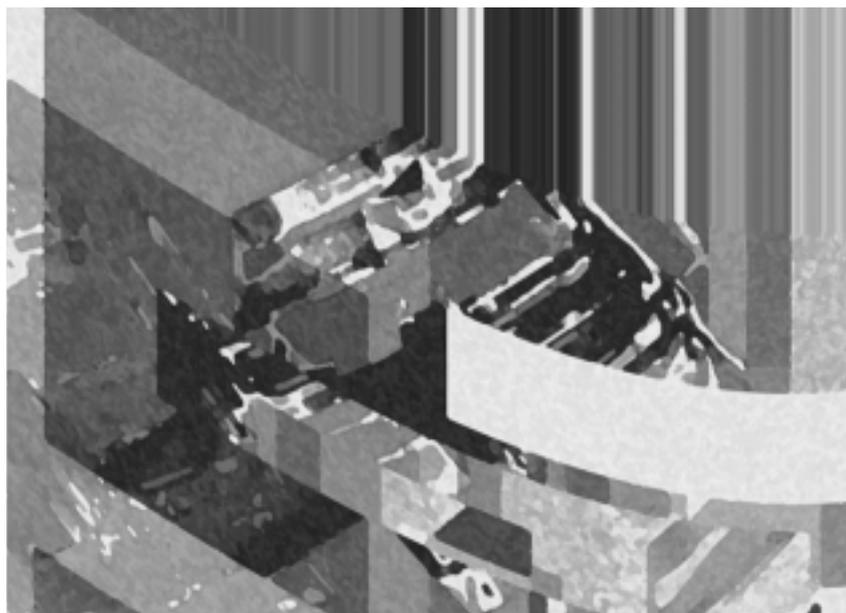
Asimismo, las reglas de valor aduanero se enfrentan a nuevos desafíos, ya que la mayor parte de la base imponible no va en el bien físico, sino en el servicio incorporado.

Por último, las facilidades que ahora están pensadas para facilitar el tráfico sin relevancia económica, por ejemplo, la exención para los pequeños paquetes, pueden generar nuevas vías de elusión fiscal u obligar a la reforma de la regulación en esta materia.

#### TRIBUTACIÓN LOCAL

El comercio electrónico obliga a adaptar los tributos de carácter censal, tipo Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), a sus realidades específicas, por ejemplo, a la movilidad de sus prestadores en el espacio o resolver la ausencia de un epígrafe concreto para el comercio electrónico, aunque las consultas administrativas han seguido el buen criterio de entender que el uso de las TICs para realizar transacciones electrónicas no altera, en principio, el epígrafe del empresario, ya que el medio no puede cambiar la sustancia de la producción o el servicio ofertados.

Ahora bien, a nadie se le oculta que hay empresas nuevas vinculadas a Internet, empezando por los «cafés-Internets» que se observan en nuestras calles y plazas y, además, que el beneficio presunto que, teóricamente, grava el IAE, sí depende del tipo de comercio, tradicional o electrónico, utilizado por las empresas para sus transacciones.



En general, se plantea un hecho diferencial: cómo calificar y hacer tributar los servicios de la sociedad de la información en estos gravámenes que todavía no ha sido asumido por nuestra legislación.

#### OTROS INGRESOS PÚBLICOS COACTIVOS

Problemas de control y evasión aparecen en determinadas exacciones públicas, *vgl.* tasas, vinculadas a actividades que se desarrollan por Internet, supuesto de los casinos virtuales, sometidos a las tasas sobre el juego, cuestión que ya se está produciendo de forma alarmante en países como el Reino Unido como revelan los informes del «*Inland Revenue*» al respecto e, incluso en España, como manifiesta la Comisión Nacional sobre el Juego y que tienen difícil solución legislativa, debiendo desarrollarse la adecuada cooperación y asistencia mutua internacionales.

(\*) En realidad, este artículo, como tantos otros escritos por el autor sobre este tema o similares, puede considerarse una revisión y actualización del siguiente texto: «Fiscalidad del comercio electrónico. Cuestiones generales», *Partida Doble*, n.º 114, septiembre 2000, año X, páginas 36 a 47.

#### NOTAS

(1) La evolución de las empresas «punto.com» es objeto de frecuente atención en las revistas económicas especializadas, destacando la revista *The Economist* al respecto.

(2) Los datos sobre la «nueva economía» y sus aspectos conexos, en especial, el desarrollo de las TICs son muy discutidos y discutibles, aunque sólo sea por lo reciente del fenómeno y por la ausencia (al igual que sucede con el comercio electrónico) de definiciones homogéneas y comúnmente aceptadas de estas realidades. Las consultoras, por ejemplo, «Boston Consulting», han desarrollado modelos con progresión geométrica sobre el crecimiento del comercio electrónico que respondían, no tanto a un «wishful thinking», sino a sus propios intereses en estos sectores, demostrando la intensidad e importancia económica del fenómeno.

En España, además de la información proporcionada por el Ministerio de Ciencia y Tecnología, interesa destacar los informes periódicos de CEPREDE sobre la «N-Economía» y el resumen de datos que aparece en CES. *España 2000. Economía, Trabajo y Sociedad*, Ed. Consejo Económico y Social, Madrid, 2001, páginas 602 a 627, ambas inclusive, dedicados a la «sociedad de la información». Por su parte, la serie histórica más homogénea y relevante de información cuantitativa y sociológica sobre comercio electrónico en España se recoge en los Informes anuales que al respecto publica la AECE, la Asociación Española de Comercio Electrónico.

(3) El marco general de estas propuestas aparece en: OCDE. Committee on Fiscal Affairs.

- Electronic Commerce Taxation. Framework Conditions.*, presented to Ministers at the OCDE Ministerial Conference «A Borderless World. Realising the potencial of electronic commerce», October 1998.
- (4) Desde un viejo texto, publicado en esta misma revista, *Vid.* Carabajo Vasco, Domingo «La Administración tributaria y el comercio electrónico, ¿un problema o una solución?», *Economía Industrial*, nº 326, 1999, páginas 21 a 32.
- (5) Segarra, Santiago. «Las nuevas tecnologías en la Administración tributaria».
- (6) *Passim*. «E-Commerce Taxation. A Guide», *International Tax Review, special issue*. VVAA. *Fiscalidad del comercio electrónico*, Editorial François Lefèvre, Madrid, 2001.
- (7) «La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley».
- (8) Carabajo Vasco, Domingo «La Hacienda Pública ante la globalización: algunas reflexiones», [www.gacetafiscal.com](http://www.gacetafiscal.com).
- (9) Juan Ledesma, Alvaro de. «Internet y nuevas tecnologías en telecomunicaciones: nuevos retos de la fiscalidad internacional», *Impuestos*, nº 13, julio 1998, páginas 96 a 116.
- (10) Wolf, M. «Does globalization render States Impotent?», *British Tax Review*, nº 5, 2000, páginas 537 y ss.
- (11) Avi-Yonah, R. «Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State», *Harvard Law Review*, vol. 113, nº 7, 2000, páginas 1573 y ss.
- (12) Ducker, Peter. *The next society. A survey of the near future.*, «The Economist», November 3rd 2001.
- (13) Es lógico que los grupos empresariales más conservadores no deseen hacer tributar el comercio electrónico, ver, por ejemplo, «Squeezing Blood from a Stone. How not to facilitate e-commerce», *The Wall Streer Journal*, June 9, 2000.
- (14) Becker, Gary S. «The hidden impact of non taxing e-commerce», *Business Week*, February 28,2000, página 13.
- (15) Aunque los sectores más conservadores norteamericanos se han opuesto a los intentos de la OCDE de desarrollar la lucha contra la «competencia fiscal dañina»; en este sentido, *vid.* Nichols, Rob. «Confronting OECD's notions on Taxation», *Washington Times*, 10 mayo 2001.
- (16) Para más información respecto del estado de la sociedad de la información en España, ver Revista del Instituto de Estudios Económicos números 1-2/2001, *La sociedad de la información en España*.
- (17) *Passim*, Owens, J. «Tax Administration in the Milenium», *Tax Notes International*, vol. 20, nº 1, 2000, páginas 95 y ss.
- (18) *Internet Tax. An Overview for Business Taxpayers*, 1999.
- (19) La Comisión Europea acaba de lanzar sus propuestas en este sentido, *vid.* Commission of the European Communities. Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic and Social Committee. *Towards an Internal Market without tax obstacles. A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*, COM (2001) 582 final, Brussels, 23.10.2001.
- (20) Piénsese, por ejemplo, que en estos planteamientos se sustentaba la propuesta francesa de sujetar a una tasa la adquisición de PCs. La tasa, con buen criterio, no fue aprobada.
- (21) La utilización privativa y el aprovechamiento especial del dominio público es uno de los objetos impondibles clásicos de las tasas, artículo 26.1.a) de la Ley General Tributaria.
- (22) Calderón Carrero, José Manuel. «Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre administraciones tributarias», *Instituto de Estudios Fiscales, Documentos de Trabajo*, nº 16/01.
- (23) Katsushina, Tusbak. «Harmful Tax Competition», *Intertax*, November 1999, vol. 27, nº 11, páginas 396 y 7.
- (24) OCDE.CFA. «Vers une cooperation fiscale globale», Report pour la réunion du Conseil au Niveau des Ministres de 2000 et recommandations du CFA, progres dans l'identification et l'élimination des pratiques fiscales dommageables, OCDE, París, 2000.
- (25) Secretaría de Estado de Hacienda. Comisión sobre la Fiscalidad del Comercio Electrónico. *Informe sobre la Fiscalidad del Comercio Electrónico*, octubre 2000.
- (26) *Passim*. Carabajo Vasco, Domingo. «La crisis del modelo OCDE sobre precios de transferencia».
- (27) Aparece publicado como Anexo a la Revista del Instituto de Estudios Económicos citada anteriormente en la nota nº 17.
- (28) Carabajo Vasco, D. «Los incentivos fiscales a las nuevas tecnologías», *Notytias*, [pyaconsultores.com](http://pyaconsultores.com), nº 0.
- (29) Comisión Europea. «e-Europe. Una sociedad de la información para todos», sobre estas iniciativas comunitarias, consultar la página [eu.int/eeurope](http://eu.int/eeurope).
- (30) Comisión UE. *Política Fiscal en la Unión Europea- Prioridades para los próximos años*, COM (2001) 260 final.
- (31) En general, OCDE. CFA. «Tax Administration Aspects of Electronic Commerce. Responding to the Challenges and Opportunities», París, February 2001.
- (32) *Ibidem*. «The impact of the communications revolution on the application of the place of effective management, as a tie-braker rule», París, February 2001.
- (33) *Ibidem*. «Treaty Characterisation Issues Arising from e-Commerce», París, February 2001.
- (34) Eicker, Klaus. «Tax E-efficient structures for Electronic Business, The Cahllenge for Corporate Structures and Business Methods», *Intertax*, nº 3, vol. 28, March 2000, páginas 120 a 131.
- (35) Velayos, F. «Establecimiento permanente y comercio electrónico», *Escuela de la Hacienda Pública*, julio de 2001, *mimeo*.
- (36) OCDE.,CFA. «Attribution of profit to a permanent establishment involved in electronic commerce transactions», París, February 2001.
- (37) Schwartz, Lovathan S. «Transfer pricing and Electronic Commerce», *Bulletin IFBD*, July 1999, páginas 286 a 290.
- (38) Carabajo Vasco, Domingo «La crisis de los precios de transferencia.: algunas causas», [www.gacetafiscal.com](http://www.gacetafiscal.com).
- (39) OCDE. CFA. «Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce», París, February 2001.
- (40) Commission of the European Communities. *Proposal for a Council Directive amending Directive 77/3888/EEC as regards the Value Added Tax. Arrangements aplicable to certain services supplied by electronic means*, 2000.