

ÁLVARO DE JUAN Y LEDESMA

Abogado

Asociado de Estudio Jurídico-Fiscal, SC

E-mail: ejuridicofiscal@retemail.es

Extracto:

EL presente artículo analiza la dificultad que entraña el gravar transacciones realizadas por *INTERNET* y las diferentes posturas adoptadas al respecto.

En especial, los previsibles cambios normativos que se lleven a cabo por parte de la OCDE y la Unión Europea. Igualmente se hace especial referencia a los EE.UU. con el fin de poner de relieve la enorme influencia que este país ejerce sobre el resto.

Al día de hoy, dar una solución sobre la fiscalidad del comercio electrónico es poco menos que una entelequia, pero ello no es óbice para estudiar posibles medidas que no discriminen al comercio tradicional frente al nuevo fenómeno de la sociedad de la información y viceversa, de modo que ambos se desarrollen en igualdad de condiciones.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Delimitación del ámbito fiscal del comercio-e (comercio electrónico).
 1. Carácter internacional.
 2. Comercio electrónico en línea (*on line*).
 3. Difuminación de conceptos tradicionales.
 4. Desaparición de intermediarios tradicionales.
 5. Impunidad fiscal y nuevos riesgos de doble imposición.
- III. Principios generales.
- IV. Imposición indirecta.
 1. *Sales and use tax* e Impuesto sobre el Valor Añadido.
 2. Calificación de la operación como prestación de servicios.
 3. Lugar de realización.
 4. Servicios de Telecomunicaciones.
- V. Imposición directa.
 1. Residencia.
 - 1.1. Personas físicas.
 - 1.2. Personas jurídicas.
 2. Concepto de establecimiento permanente.
 - 2.1. Definición de establecimiento permanente.
 - 2.2. Casuística.
 - 2.3. Agente inteligente.
 3. Calificación de rendimientos: cánones.
- VI. Aranceles.
- VII. Conclusión.

I. INTRODUCCIÓN

El desarrollo y auge de las transacciones comerciales realizadas «en línea» (*on line*) ha provocado la aparición de diversas corrientes de opinión respecto del tratamiento fiscal de las mismas, resultado de los Congresos Internacionales sobre esta materia celebrados en Turku (Finlandia) en noviembre de 1997, de Ottawa (Canadá) en octubre de 1998 y París (Francia) en octubre de 1999 ¹, entre otros muchos.

En este sentido, parte de la doctrina se inclina por considerar que no se han creado nuevos problemas fiscales derivados del comercio electrónico puesto que éste tiene aspectos comunes con otros métodos de comercialización que ya vienen siendo utilizados como son las ventas a distancia o las denominadas teletiemendas.

Sin embargo, la mayoría de los autores se decanta por reconocer que el comercio electrónico participa de una serie de características propias que obligan a su consideración y estudio de forma independiente y, consecuentemente, es necesario realizar una revisión profunda de los principios por los que se ha regido durante más de 40 años la fiscalidad internacional con el fin de adaptarlos a este nuevo medio como es el ciberespacio.

Los principales problemas tributarios que plantea el comercio electrónico pueden resumirse en los tres siguientes: la difícil calificación de las rentas derivadas del mismo, la localización del lugar de realización de la operación y los problemas de control de dichas transacciones por parte de las Administraciones tributarias ².

¹ Véase documentos en www.oecd.org

² Rafael OLIVER CUELLO, *Tributación del Comercio Electrónico*, Tirant lo Blanch, 1999.

II. DELIMITACIÓN DEL ÁMBITO FISCAL DEL COMERCIO-E (COMERCIO ELECTRÓNICO)

1. Carácter internacional.

El comercio electrónico es por naturaleza de carácter internacional. Ello implica la aplicación de normas fiscales internacionales. En este sentido, los foros que mayor influencia tienen actualmente sobre la regulación fiscal del comercio-e son la OCDE y la Unión Europea (UE). No debe olvidarse, sin embargo, la grandísima influencia que EE.UU. ejerce últimamente sobre la fiscalidad internacional en general y sobre el comercio electrónico en particular. En el presente artículo se tendrá muy presente la normativa y jurisprudencia emanada de EE.UU. debido a la enorme repercusión que tiene en el seno de la OCDE y en Europa.

Por el momento y en defecto de normas armonizadas aplicables, muchos países han elaborado su propia normativa interna en materia de fiscalidad del comercio electrónico lo cual ha derivado inapelablemente en problemas tributarios multijurisdiccionales.

EE.UU., por su parte, mantiene una moratoria fiscal (*Tax Freedom Act*) pronta a finalizar durante la cual no se establecerán nuevos impuestos sobre Internet. Una actitud significativa frente al fenómeno de Internet que no ha sido seguida por todos los países, ni siquiera por los propios Estados norteamericanos ³.

2. Comercio electrónico en línea (*on line*).

Como ya se ha mencionado, la transición del mundo físico al mundo digital (i.e. digitalización) ha supuesto el agravamiento y generalización de problemas fiscales ya conocidos y el caldo de cultivo de nuevos problemas derivados de la imposible detección e identificación de dichas transacciones por parte de las autoridades fiscales.

La utilización de Internet como medio auxiliar del comercio (*off line*) no plantea, en general, problemas nuevos en materia tributaria puesto que en este caso Internet es un instrumento al servicio del comerciante, pero no es el medio de comercialización. Se trata de una herramienta accesoria al comercio tradicional (publicidad, pasarela de pagos, información, etc.) que no cabe calificar de comercio electrónico si bien la línea divisoria no es tan nítida en determinados casos.

³ Así dentro de EE.UU. la situación es caótica puesto que utilizando sus potestades en materia impositiva, existen Estados autoproclamados libres de impuestos sobre Internet (California y Massachusetts) y Estados que conforme a la legislación propia de los EE.UU. someten a «doble imposición» (*sales tax/Internet access*) el acceso a Internet (Wisconsin, Tennessee) o que someten a imposición una venta realizada digitalmente, pero no una venta física (Connecticut) lo que ha sido interpretado como discriminación fiscal.

3. Difuminación de conceptos tradicionales.

La posibilidad de digitalizar y transmitir anónimamente determinados bienes ha provocado graves fisuras en los pilares sobre los que se asentaban los tradicionales principios de fiscalidad internacional.

Principios que se basaban y basan en la materialidad de los productos y las manifestaciones físicas de los agentes que intervienen en las transacciones comerciales lo cual permitía su localización; por ejemplo: residencia, país de la fuente, establecimiento permanente. O, como ha dicho algún autor, son principios asentados sobre «ladrillos y cemento» que ahora han quedado reducidos a «bits»⁴.

La utilización de Internet hace fácilmente manipulable dichos principios puesto que el comercio electrónico puede desarrollarse desde servidores cuya situación geográfica es totalmente irrelevante. Incluso puede realizarse desde satélites artificiales.

4. Desaparición de intermediarios tradicionales.

Un problema añadido de la situación creada por el comercio-e es la desaparición de «puntos de control» que hacían posible el rastreo de una transacción (mayoristas, minoristas, comisionistas, agentes, bancos, etc.).

La aparición de un nuevo intermediario como son los proveedores de servicios de Internet (ISP)⁵ se ha mostrado totalmente insuficiente como medio de control dada su poca implicación en la transacción que facilita y su desconocimiento, en la mayoría de los casos, del contenido de las transacciones que se llevan a cabo a través de sus servidores.

5. Impunidad fiscal y nuevos riesgos de doble imposición.

La casi imposible identificación y localización de transacciones gravables, la ausencia de registros en papel, la encriptación de la información, la utilización de moneda electrónica, la deslocalización del punto de emisión de la señal digital: es decir, el ¿quién, qué y dónde? de las transacciones electrónicas ha dado lugar a una sensación de pseudo-impunidad fiscal. No obstante, han surgido también nuevos riesgos de doble imposición derivados de la falta de armonización fiscal y de la difícil, en ocasiones, calificación de los rendimientos en el ámbito del comercio electrónico.

⁴ Richard DOERNBERG y Luc HINNEKENS, *Electronic Commerce and International Taxation*, IFA 1999.

⁵ Del inglés *Internet Service Provider*.

III. PRINCIPIOS GENERALES

En noviembre de 1996, el Departamento del Tesoro de los EE.UU. estableció en su documento «*Selected tax Policy implications of Global Electronic Commerce*»⁶ los principios sobre los que entendía que debería sustentarse el sistema federal en relación con el comercio electrónico. La OCDE en su documento «*Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*»⁷ matiza los principios establecidos por el Tesoro norteamericano, lo mismo que la UE en su documento «*Comercio electrónico y fiscalidad indirecta*» de 1998⁸. En resumen, puede decirse que existe gran consenso internacional respecto de los principios que debe presidir toda actuación legislativa en materia tributaria respecto del comercio electrónico. Estos principios son los siguientes:

- **Neutralidad.** Consideramos que es el principio básico en la imposición sobre el comercio electrónico. Conforme a este principio, la imposición sobre el comercio electrónico debe ser similar a la que se efectúa sobre el comercio tradicional, de manera que no se produzcan ventajas ni desventajas competitivas respecto de la utilización de uno u otro tipo de comercio. Por consiguiente, implica la no creación de impuestos específicos sobre el comercio electrónico (ejem.: *bit tax*).
- **Eficiencia.** La imposición y recaudación de impuestos derivados del comercio electrónico debe ser realizada de manera que provoque los menores costes posibles de cumplimiento de las obligaciones formales a los contribuyentes y a la Administración.
- **Seguridad jurídica y simplicidad.** Las normas tributarias aplicables al comercio electrónico deben ser claras y sencillas, con el fin de que el contribuyente conozca suficientemente las consecuencias fiscales de una transacción por este medio.
- **Eficacia y equidad.** Las normas fiscales que se adopten sobre el comercio electrónico deben resultar en una tributación proporcionada y que evite los supuestos de doble imposición. Al mismo tiempo, deberá impedir la evasión y el fraude fiscal.
- **Flexibilidad.** Las normas fiscales deben realizarse con la suficiente generalidad para que perduren lo máximo posible en el tiempo, de modo que se adapten a los nuevos desarrollos tecnológicos que puedan ir surgiendo. Al mismo tiempo deben mantenerse los actuales principios fiscales en la medida de lo posible.

⁶ Véase www.jya.com/taxpolicy.htm

⁷ Véase www.oecd.org

⁸ Véase www.europa.eu.int

IV. IMPOSICIÓN INDIRECTA

1. *Sales and use tax* e Impuesto sobre el Valor Añadido.

La mayoría de los 29 países integrantes de la OCDE utilizan un impuesto sobre el valor añadido. La principal excepción la encontramos en EE.UU. como se explica a continuación.

El sistema impositivo indirecto norteamericano⁹ se basa principalmente en el *sales and use tax*. El *sales tax* no es un impuesto federal y, por consiguiente, el sistema norteamericano de imposición indirecta no es uniforme al gozar cada Estado norteamericano de capacidad normativa propia, aunque limitada constitucionalmente, en materia impositiva (por ejemplo, el Estado de Delaware no aplica el *sales and use tax*).

El *sales tax* norteamericano únicamente realiza su hecho imponible en la fase minorista, normalmente cuando se produce la venta o la prestación del servicio al consumidor final (unifásico), mientras que en el sistema de IVA europeo el devengo del IVA se produce a lo largo de cada fase de producción y comercialización (multifásico).

Del *use tax*, puede decirse que se trata de un complemento del *sales tax*, puesto que, mientras que el *sales tax* se aplica sobre los consumidores finales que realizan adquisiciones de bienes dentro de su jurisdicción fiscal, el *use tax* se aplica por algunos Estados para gravar a consumidores finales que han realizado adquisiciones de bienes fuera de dicha jurisdicción, pero que utilizan (*use*) dicho bien dentro de la suya.

Otra diferencia entre el IVA y el *sales and use tax* es el hecho de que, mientras la UE grava toda operación que constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios, en EE.UU., en general, se gravan bienes de carácter tangible y determinados servicios. Cada Estado establece en su propia normativa los bienes y servicios que grava. Es de destacar que, por ejemplo, en EE.UU. el acceso a Internet no se considera sujeto a gravamen, cuando en el IVA se considera dentro del concepto de «telecomunicación».

Aplicado al comercio electrónico la adquisición y entrega de productos vía Internet (*downloading*) en EE.UU. únicamente se considera hecho imponible (asimilándolo a entrega de bienes tangibles) en menos de una decena de Estados norteamericanos (ejem.: Texas), otros lo han declarado expresamente exento (ejem.: Massachusetts y California) y el resto no se ha pronunciado, lo cual indica que o bien no los gravan o tienen dudas al respecto, lo cual ha creado gran inseguridad jurídica en el mercado interno norteamericano.

⁹ David HARDESTY, «E-Commerce Commission Calls for a New Tax System», *TPI e-commerce* October 1999, en este artículo se pone de manifiesto las graves dificultades del sistema norteamericano ante el comercio electrónico.

2. Calificación de la operación como prestación de servicios.

Mientras en EE.UU. la polémica parece haberse planteado en el sentido de considerarse o no a un bien digitalizado como tangible o intangible a efectos de imposición, en la UE se ha discutido si los **productos digitalizados** comercializados en Internet deben considerarse una entrega de bienes o una prestación de servicios.

El tema no es baladí puesto que las entregas de bienes y la prestación de servicios se rigen por reglas distintas en cuanto al hecho imponible, el tipo aplicable, el lugar de realización, etc.

Un claro ejemplo es el del diferente tratamiento que recibe un libro según sea adquirido en formato celulósico o digitalizado. A efectos de IVA, a la entrega del libro material se le aplica un tipo superreducido del 4 por 100 (en otros países como en el Reino Unido es un 0%).

Si se descarga el libro digitalizado a través de Internet, en el caso que se considere una entrega de bienes seguirá aplicándose un tipo del 4 por 100 mientras que si se considera una prestación de servicios se aplicará un 16 por 100.

Pues bien, la Comisión Europea ha propuesto que los bienes digitalizados se consideren siempre **prestación de servicios** en su Comunicación sobre comercio electrónico y fiscalidad indirecta de junio de 1998.

En mi opinión esta consideración no es errónea, pero es precipitada puesto que el medio de venta utilizado no debería condicionar la naturaleza del bien. De otra forma se alteraría el principio de neutralidad en el IVA y así lo mantiene, por ejemplo, Alemania cuando en la reunión mantenida en la IFA de 1998 expresó que la versión electrónica de un libro debe ser tratada como un libro ¹⁰.

La Administración española, por su parte, en Consulta de 10 de julio de 1998, ha establecido que la venta de un libro digitalizado por Internet es una prestación de servicios. La Dirección General de Tributos entiende que conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua un libro digitalizado no tiene nada que ver con la definición de libro contenida en el mismo.

A nuestro juicio, no le falta cierta razón a la Dirección General de Tributos puesto que los bienes digitalizados se encuadran dentro de los denominados «servicios de la sociedad de la información», pero ello no es óbice para abogar por una fiscalidad del comercio electrónico neutral que no discrimine al objeto comercializado por razón del medio de venta utilizado.

¹⁰ Representación Alemana de la IFA (Prof. Strunk) «Comentarios al Informe sobre Comercio Electrónico», 8 de mayo de 1998.

3. Lugar de realización.

El Tribunal Supremo de los EE.UU. ha establecido en diversas resoluciones, a efectos del *sales and use tax*, que un Estado no puede individualmente imponer a un proveedor establecido en otro Estado una obligación de recaudar impuestos por cuenta del Estado que aplica el *use tax*, salvo que dicho proveedor tuviera *presencia física o algún tipo de nexo* con dicho primer Estado (ejem.: *Sentencia National Bellas Hess, Inc. v/ Department of Revenue*, de 1967 ¹¹).

Sin embargo, en otra Sentencia más reciente (*Sentencia Quill Corp. v/ North Dakota*, de 1992) el Tribunal Supremo parece que cambió de criterio al establecer que, a pesar de no existir presencia física, se podría obligar al proveedor a recaudar dicho impuesto en el caso que se demostrase que el proveedor dirigió sus actividades (en este caso ventas por correo) *intencionadamente* hacia los consumidores de determinado Estado.

Esta intencionalidad es la que parece tomarse en cuenta a la hora de analizar la tributación del comercio electrónico por parte de los tribunales norteamericanos en sus Sentencias relacionadas con este aspecto.

En este sentido, no cumple esta condición la «*página web*» que pueda visualizarse en otro Estado distinto de aquel en que radica el proveedor, como ha declarado el Tribunal Supremo norteamericano en su *Sentencia Bensuan Restaurant Co. v/ King*, de 1996. Respecto de los servidores, parece que este Tribunal Supremo también tiene en cuenta el *lugar de contratación* (*Sentencia CompuServe, Hic. v/ Patterson*, de 1996) a la hora de determinar el nexo existente con determinado Estado, criterio que entendemos no tiene mucha repercusión en materia fiscal internacional.

En cuanto a la UE, la *regla general* del lugar de realización de las prestaciones de servicios señala que se entienden realizadas en el lugar donde el proveedor tiene su sede de actividad económica, en segundo lugar donde tiene un establecimiento permanente desde el que realiza la prestación del servicio y por último donde se encuentra su domicilio. Existen determinadas prestaciones de servicios a las que son de aplicación la *regla especial* que implica como lugar de realización la sede del destinatario y que determina la denominada inversión del sujeto pasivo. Entre estos servicios se incluyen las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica comerciales y concesiones de derechos de autor y el tratamiento de datos informáticos y el suministro de productos informáticos *específicos*.

¹¹ Una empresa de venta por catálogo de Delaware con sus oficinas principales en Missouri se dedicó a enviar el prospecto de sus productos a los habitantes del Estado de Illinois por correo sin que tuviera más contacto con este Estado que dichos catálogos. Se estableció que la empresa de Delaware no estaba sometida a tributación en Illinois ya que no tenía suficiente «presencia física» en este último Estado.

Imaginemos, por tanto, que dos empresarios o profesionales residentes en España adquieren el mismo programa informático con la diferencia que uno lo descarga directamente del servidor de la empresa americana y al otro se lo envían por correo.

En este sentido, entendemos que la adquisición y entrega del programa informático normalizado (estándar) por Internet únicamente quedaría sujeta al IVA si el proveedor (en este caso prestador de servicios) tuviese situada en la UE su sede de actividad económica, quedando por tanto esta operación no sujeta al encontrarse dicha sede en EE.UU.

En el segundo caso (venta por correo) se tratará de una importación y, por consiguiente, en general se verá gravado respecto al IVA en la frontera más los correspondientes impuestos arancelarios.

Para evitar estas diferencias, la UE ha propuesto, con fecha 8 de junio de 1999, modificar el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva con el fin de considerar la inversión del sujeto pasivo la regla general y no la especial, como ocurre actualmente, de modo que los bienes digitalizados sean gravados en el lugar donde el adquirente se encuentre en los casos en que el proveedor se encuentre fuera de la UE. Se trata de la misma medida adoptada respecto de los servicios de telecomunicaciones que se analizan en el punto siguiente y que viene a significar una tendencia clara hacia la tributación en destino, contraria a los postulados originarios de la Comisión Europea de establecer un sistema impositivo indirecto basado en la tributación en origen. Falta ahora conocer cómo reaccionarán el resto de países, especialmente EE.UU., ante este cambio de orientación y los métodos necesarios para realizar el ingreso del IVA.

Para hacer efectivo el control administrativo necesario, dado el anonimato que encubre estas operaciones, se pretende obligar a registrarse en alguno de los países de la UE a los proveedores no comunitarios y obligar a los intermediarios que operan en la red (ISPs, entidades de crédito y de tarjetas de crédito) a suministrar datos a la Hacienda Pública.

Otro de los puntos controvertidos respecto al lugar de realización es si un **servidor** constituye un establecimiento permanente a efectos de IVA, lo cual implicaría registrarse en dicho país y otra serie de formalidades.

El Tribunal de Luxemburgo estimó en el caso *Günther Berkholz v. Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt* de 6 de julio de 1985 que unas máquinas «tragaperras» a bordo de un ferry que cubría un trayecto entre Dinamarca y Alemania no constituía establecimiento permanente puesto que la empresa que los explotaba comercialmente carecía de recursos técnicos y humanos permanentes en dicho barco. En el mismo sentido cabe mencionar la Sentencia *Aro Lease BV*¹² relativa a una empresa de alquiler de vehículos holandesa que alquilaba vehículos a residentes en Bélgica.

¹² *Aro Lease BV. v. Inspecteur der Belastingdienst Grote Ondernemingen* de 17 de julio de 1992. El Tribunal confirmó esta decisión en su posterior Sentencia *Lease Plan Luxembourg, S.A. v. Belgium* de 1998.

4. Servicios de Telecomunicaciones.

El caballo de batalla en materia de Telecomunicaciones e imposición indirecta es el lugar de realización del hecho imponible. El mismo ha evolucionado en el tiempo y es aplicable igualmente a Internet como establece el artículo 70.8.º d) de la Ley del IVA que incluye dentro de los servicios de telecomunicación la «provisión de acceso a redes informáticas».

Lo primero que debería aclararse es que el acceso a Internet es, por decirlo así, un tercer nivel dentro de los servicios de la sociedad de la información y, por tanto, algo diferente al producto vendido *on-line*. Sin embargo, la Administración española en Consulta de la Dirección General de Tributos de 18 de mayo de 1999 parece no contemplarlo así cuando ha considerado el suministro de productos informáticos normalizados (estándar) vía módem dentro de la definición de telecomunicaciones mencionada. La finalidad no es otra, a nuestro entender, que el gravar dicho programa en España al obligar al adquirente a tributar mediante la inversión del sujeto pasivo.

Salvado este paréntesis, en este apartado se está analizando, por tanto, el servicio que el proveedor nos presta y que previsiblemente irá adquiriendo importancia a medida que los mismos nos presten un mayor número de servicios [piensese en la T.V. interactiva, el video a la carta (*video on-demand*) o la popularización del protocolo **WAP**¹³].

En un primer momento, el lugar de realización en las telecomunicaciones era la **sede de la actividad económica** de quien los presta [regla general art. 9(1) Sexta Directiva (77/388/CEE de 17 de mayo de 1977)].

Conforme a esta regla los operadores de Servicios de Telecomunicaciones cuya sede de actividad económica se encontrase en un Estado Miembro aplicaban el IVA de dicho Estado. Por su parte, los operadores no comunitarios no estaban sujetos a IVA.

Esta ventaja competitiva dio lugar a que muchos consumidores de la UE utilizaran operadores no comunitarios mediante los *call-back services* o servicios de rellamada dando lugar a las conocidas «ruta americana» y «ruta Jersey».

Muchos Estados Miembros observaron la disminución de su recaudación por IVA debido a ese sistema que se acrecentó con las tarjetas telefónicas (de rellamada *call-back cards*).

Por consiguiente, en una segunda etapa el Consejo de Europa autorizó a los Estados Miembros a derogar dicho artículo 9 (1) de la Sexta Directiva en Decisión de 17 de marzo de 1997.

¹³ Wireless Application Protocol. Es decir, un Internet «de bolsillo» al poderse acceder de una forma básica a través del teléfono móvil.

La derogación permitió a los Estados Miembros incluir los servicios de Telecomunicaciones dentro del artículo 9(2) (e) de la Sexta Directiva de modo que el lugar de realización del hecho imponible pasará a ser el lugar en que el **destinatario de los servicios tuviera su actividad económica**, su establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual. Se produce, por tanto, la inversión del sujeto pasivo respecto de empresarios y profesionales.

En cuanto a los consumidores privados se estableció que era de aplicación el artículo 9(3) (b) de modo que el lugar de realización pasa a ser el Estado donde **se utilice materialmente dicho servicio** (tenga su domicilio habitual o efectúe el pago con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de dicho territorio).

La Decisión comunitaria no establece los métodos de recaudación del IVA en este último supuesto, pero conforme al procedimiento habitual la operadora no comunitaria que venda sus servicios a consumidores de toda la UE que no sean profesionales o empresarios deberían registrarse en los 15 Estados Miembros, pagar 15 tipos diferentes de IVA y someterse a 15 regulaciones diferentes. De modo que la «ruta americana» no funcionaría salvo que fuera de forma clandestina.

Para evitar este problema se pasó a la tercera etapa que es la denominada del **Registro Único**. En el caso que la operadora no comunitaria carezca de establecimiento permanente en la UE conforme a la Propuesta de Directiva relativa a las Telecomunicaciones y el IVA (que se aplica *de facto*), será suficiente que se registre en un solo Estado. Con el fin de evitar que la Sociedad se registrase en el Estado con el tipo de IVA más reducido, se pretende que sea el Estado con el cual dicha Sociedad tenga mayor volumen de negocio el designado para el registro. Una solución a todas luces compleja y derivada de la gran variedad de tipos existentes entre los diferentes Estados Miembros (entre el 15% y el 25%). Para evitar los inconvenientes que trae consigo este Registro ya se está planteando que todos los Estados Miembros apliquen el mismo tipo de IVA sobre los bienes digitalizados.

V. IMPOSICIÓN DIRECTA

1. Residencia.

La soberanía fiscal de un Estado deriva de la existencia de un vínculo personal o territorial (generalmente la nacionalidad o residencia) entre dicho Estado y determinado contribuyente. Los criterios fiscales utilizados para determinar la residencia respecto de una persona física o jurídica son diferentes en cada Estado y ello plantea numerosos problemas internacionales. Con la aparición de las denominadas «Sociedades virtuales» los criterios fiscales actuales parecen insuficientes.

1.1. Personas físicas.

EE.UU. establece la imposición plena, o sobre la renta mundial a todos aquellos con **nacionalidad**¹⁴ norteamericana, con independencia del lugar donde se encuentren. Pero el resto de países pertenecientes a la OCDE establecen dicha imposición plena sobre un criterio de **residencia**, teniendo este concepto diversas acepciones, según el país de que se trate, como es el caso, por poner un ejemplo, del Reino Unido donde se distingue entre residencia, residencia ordinaria o domicilio.

Los no residentes tradicionalmente se encuentran sometidos a una imposición limitada respecto de los rendimientos generados en determinado Estado: **principio de país de la fuente**.

Debido a los diferentes criterios utilizados por los países para definir la residencia, pueden producirse supuestos de doble imposición o no imposición cuando dos Estados involucrados consideran a una persona como residente (doble residencia) o como no residente en sus respectivas normativas. En estos casos, si existe un Convenio de Doble Imposición, la doble residencia se resuelve mediante la aplicación de un test que hace referencia a las conexiones personales de una persona con determinado Estado (vivienda permanente, centro de intereses vitales, presencia habitual, nacionalidad). En caso de que ninguno de estos criterios resultara suficiente para determinar la residencia, el conflicto se resolverá de común acuerdo entre ambos Estados¹⁵.

• Teletrabajo

Imaginemos a una empresa situada en el país A que contrata a un trabajador residente en B que realiza su trabajo desde B conectado a la red de la empresa residente en A. El empleado puede realizar su trabajo de diversas maneras; por ejemplo:

- a) Puede estar directamente conectado con el ordenador central de la empresa donde se realiza todo el procesamiento, o
- b) Puede realizar todo el procesamiento de datos en su ordenador, pero la información se guarda en el ordenador central de la empresa.

El artículo 15 del Modelo OCDE establece que los sueldos, salarios y otras remuneraciones similares pueden someterse a imposición en el Estado **donde el empleo se ejerce efectivamente** (a pesar de que el artículo se redacta a la inversa dando prevalencia al gravamen en el país de residencia si bien las circunstancias bajo las cuales el gravamen corresponde prioritariamente al país donde se trabaja hacen de este criterio el principio general).

¹⁴ Filipinas es otro país que utiliza el criterio de la nacionalidad.

¹⁵ Artículo 4.2 del Modelo de Convenio de la OCDE.

En el caso planteado, ¿cuál es el Estado donde el empleado realiza su trabajo: donde se encuentra físicamente o donde el procesamiento de su trabajo tiene lugar?

Conforme a los Comentarios al artículo 15 del Modelo primará el **criterio de residencia** incluso en el caso de que los resultados del trabajo se exploten en otro Estado. De modo que, en nuestra opinión, y si se cumple el resto de requisitos de este artículo, será el Estado B donde reside el empleado el que someterá dicha renta a imposición, debiendo abstenerse el Estado A de gravarla.

El resultado es, por tanto, que mediante el uso de **Internet** se facilita enormemente el envío de personal cualificado a territorios de baja tributación fiscal, lo cual ha hecho plantearse a algunos Estados la utilización de nuevos criterios de vinculación entre el trabajador y el Estado donde se entiende realizada su actividad o prolongaciones legales de residencia.

El **artículo 9.3 de la nueva Ley del IRPF (Ley 40/1998)** establece una prórroga o prolongación legal ¹⁶, muy utilizada en países del norte de Europa como Dinamarca, Holanda, Noruega o Suecia, según la cual no perderán la condición de contribuyentes del IRPF las personas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un paraíso fiscal. Este mandato se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio y se prorrogará durante los cuatro períodos impositivos siguientes.

Si bien este artículo está diseñado pensando en artistas y deportistas que normalmente fijan su residencia fuera de España dada su gran movilidad geográfica, puede suponer un desincentivo para otro grupo de personas del tipo de programadores e informáticos que pretendan realizar su profesión desde una localización más amable a efectos fiscales. No obstante, a pesar de esta prolongación legal el Reglamento del IRPF establece un régimen de exención para rendimientos del trabajo realizados en el extranjero que pudiera ser muy beneficioso para este tipo de trabajadores bajo determinadas circunstancias y condiciones (entre ellas, no perder la residencia en España).

1.2. Personas jurídicas.

EE.UU., al igual que otros muchos países, basa la residencia de una empresa en el lugar de constitución de la misma. Se trata de un criterio artificial, pero cierto. Otros países sacrifican dicha certeza por un criterio más realista como es la sede de dirección efectiva de la empresa, criterio este último que fue el establecido en el artículo 4.3 del Modelo de Convenio de la OCDE para determinar la residencia respecto de las personas jurídicas.

¹⁶ Álvaro DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, «La extensión de la sujeción tributaria en el derecho comparado y la nueva Ley de Renta», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y casos prácticos)*, ed. Estudios Financieros n.º 191, n.º 10/1999.

El término «sede de dirección efectiva» se suele identificar ya desde principios del pasado siglo ¹⁷ con el lugar donde se toman las decisiones importantes de la empresa. Normalmente se usa como criterio diferenciador el lugar donde se reúne el Consejo de Administración y donde se lleva la contabilidad de la misma.

• Videoconferencia

Pensemos ahora en una empresa globalizada en donde los Consejeros se encuentran localizados en dos Estados diferentes y las decisiones se toman a través de videoconferencia. En virtud del criterio de sede de dirección efectiva, podría darse el caso de que los diferentes Estados implicados pudieran reclamar el derecho a gravar plenamente dicha empresa sin que el Convenio de doble imposición pueda evitarlo. La complejidad se acentuaría si los Consejeros se encontraran en más de dos Estados diferentes.

Se ha argumentado que esta nueva modalidad de «protocolo» empresarial que es la videoconferencia no supone una gran novedad puesto que anteriormente también podían tomarse decisiones importantes a través del teléfono, pero la realidad es que las reuniones empresariales en el ciberespacio han provocado que se discuta si el criterio de sede de dirección efectiva es suficiente para resolver sobre la residencia de una Sociedad.

No se han propuesto, por el momento, soluciones alternativas para evitar la «evanescencia» de este criterio de residencia, pero es posible que se decida finalmente por la utilización de criterios mixtos o alternativos (tipo test) de residencia como existe respecto de las personas físicas (ejem.: sede de dirección efectiva más lugar de constitución).

2. Concepto de establecimiento permanente.

Uno de los puntos más controvertidos en el nuevo panorama fiscal creado por el comercio electrónico es el del «establecimiento permanente».

¹⁷ Sentencia *De Beers Consolidated Mines y Howe*, de 1906, relativa a una explotación minera en Suráfrica en la cual si bien las decisiones diarias se tomaban a pie de mina, se estableció su sede de dirección efectiva en Londres, lugar donde se reunía el Consejo de Administración para discutir asuntos estratégicos y llevar las cuentas de la mina.

2.1. Definición de establecimiento permanente.

• Propuesta de modificación de los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

La OCDE ha decidido mantener la definición contenida en el artículo 5 del Modelo de Convenio y proponer aclaraciones respecto de los Comentarios al mismo. Este artículo 5 define el establecimiento permanente como: «lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad».

En este sentido, la propuesta de nuevos Comentarios abogan por la necesidad de diferenciar entre el equipo informático y el programa de ordenador (software), de modo que únicamente será susceptible de determinar la existencia de un establecimiento permanente el equipo informático (ejem.: un servidor). Por consiguiente, una página web no podrá, por sí misma, constituir un establecimiento permanente, lo mismo que una página web alojada (*hosting*) en el servidor de una empresa situada en otro país. Se volverá posteriormente sobre este punto.

La propuesta de la OCDE de considerar un mero servidor como constitutivo de un establecimiento permanente y que, consecuentemente, no sea necesaria la existencia de presencia humana en el equipo informático para su consideración como tal ha sido criticado por diversos expertos por los siguientes motivos:

- Hace de peor condición a una sociedad con un servidor en determinado país que a otro que opera desde fuera del mismo con idéntico resultado de negocio.
- Compele a las empresas a establecer servidores en territorios de baja o nula tributación y paraísos fiscales (ejem.: Islas Caimán), con el fin de evitar la tributación que supondría establecer un servidor o servidor-espejo en determinada jurisdicción.
- Redunda en las diferencias ya existentes entre la consideración de establecimiento permanente a efectos de IVA (donde normalmente se requiere presencia humana) y de imposición directa.

Un punto muy importante a considerar son las **funciones** que pretenden realizarse a través de los servidores por determinada empresa o persona física.

Conforme al Modelo OCDE las actividades meramente «preparatorias o auxiliares» no constituyen establecimiento permanente. En este sentido si la utilización de Internet es, por ejemplo, para usos publicitarios, debe entenderse que no se considera establecimiento permanente.

Sin embargo, debe tenerse presente que si el servidor realizara actividades publicitarias para otras empresas ya no se encuentra en la excepción de actividades «preparatorias o auxiliares» y podría constituir un establecimiento permanente.

Si el servidor aparte de publicidad ofrece otro tipo de servicios como ayuda a la elección de la compra, contratación, medios de pago, medios de búsqueda, etc., dicho servidor probablemente cae dentro de la definición de establecimiento permanente y así lo entiende la propuesta de nuevos Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio.

2.2. Casuística.

En resumen, conforme a la propuesta de los mencionados Comentarios podemos realizar las siguientes conclusiones:

• **Página web**

Como ya se ha indicado, la OCDE ha considerado que una página web no es un establecimiento permanente. Esta interpretación es lógica puesto que una página web por definición no es un lugar fijo.

Sin embargo, países como **Austria** han considerado que si la página web se encuentra en un servidor establecido en Austria puede considerarse a dicha página web como establecimiento permanente.

• **Servidores**

Supongamos que una empresa vende programas informáticos y ofrece un servicio de consultoría informática. Tiene intención de ofrecer sus productos y servicios en otro país sin necesidad de oficinas o empleados allí. Los consumidores del otro Estado podrán acceder a los productos y servicios de la empresa conectándose a la página web de la misma en Internet. Puede iniciar el negocio de diversas formas:

- 1.º Realizar un contrato con un proveedor de servicios (ISP) de Internet para realizar la conexión a Internet.
- 2.º Tener su propio servidor, o alquilar espacio en el disco duro del proveedor de servicios de Internet.
- 3.º Igualmente puede establecer el servidor en su jurisdicción, en el país de los potenciales consumidores o en un paraíso fiscal.

En nuestra opinión, siguiendo los Comentarios al artículo 5 propuestos por la OCDE, el único supuesto que pudiera dar lugar a la consideración del servidor como establecimiento permanente en determinada jurisdicción *es en el caso de que la empresa mantuviese su propio servidor en el otro Estado*, incluso careciendo de empleados en dicho Estado y controlase a distancia el servidor.

Esta situación normalmente se produce respecto de los proveedores de servicios de Internet que cuentan con diversos servidores repartidos en diferentes husos horarios con el fin de agilizar las conexiones evitando las horas punta en diferentes zonas (EE.UU., Europa, Japón, etc.), pero nada impide a una empresa o particular contar con su propio servidor o servidores, en otros países.

Evidentemente, y como se ha indicado anteriormente, ante la «amenaza» de cualquier país de gravar las operaciones realizadas por medio de un servidor establecido en su jurisdicción, la solución es simple: desplazar el servidor a un país de baja tributación desde el cual realizar la actividad empresarial evitando o eludiendo así territorios hostiles a esta forma de comercialización.

Cabe añadir que el hecho de que el proveedor de servicios en Internet con el que la empresa contrata la página web pudiera tener un servidor propio en el Estado de los consumidores no supone que la empresa tenga un establecimiento permanente en este Estado.

2.3. *Agente inteligente.*

El artículo 5.5 del Modelo OCDE establece que una persona que actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente poderes para concluir contratos en nombre de la misma se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa (Agente dependiente).

En este sentido, se ha planteado si un servidor que actúe como agente inteligente, es decir, que, por ejemplo, sea capaz de concluir contratos automáticamente sobre unos parámetros preestablecidos pudiera ser constitutivo de establecimiento permanente

La conclusión general es que no, puesto que el Modelo OCDE exige que sea persona, ya sea física o jurídica, tal y como viene definido en el artículo 3 del propio Modelo de la OCDE, y un mero servidor no es persona. No obstante, algunos países como **Italia** han señalado que considerarán el software inteligente como establecimiento permanente.

La propuesta sobre los nuevos Comentarios al artículo 5 del Convenio establece que los proveedores de servicios de Internet no son, igualmente, agentes dependientes y, por tanto, no pueden considerarse como establecimiento permanente de los comerciantes que los utilizan.

3. Calificación de rendimientos: cánones.

• Propuesta de Modificación de los comentarios al artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE.

El desarrollo del comercio electrónico ha obligado a la OCDE a precisar la calificación de los rendimientos derivados del mismo como beneficio empresarial o como canon. En particular los rendimientos derivados de la transferencia de programas informáticos («software»), si bien también se producen ciertas anomalías respecto a la música descargada de Internet (MP3) a cambio de una contraprestación que algunos Estados han calificado de canon.

En el vigente Modelo de Convenio podemos distinguir tres formas contractuales de transferencia de software en función de los derechos que se transmiten con el mismo:

- (1) enajenación parcial de derechos
- (2) enajenación total de derechos
- (3) contratos mixtos

EE.UU. en octubre de 1998 en su Informe «*Classification of Certain Transactions Involving Computer Programs*»¹⁸, distingue entre los derechos de copyright en los programas informáticos y el software que incorpora una copia del programa protegido por copyright.

La OCDE en la elaboración de la propuesta a los Comentarios al artículo 12 parece haber seguido esta tendencia marcada por EE.UU. cuando establece que únicamente constituirán cánones las contraprestaciones por una cesión parcial de derechos cuando el adquirente desarrolle o explote comercialmente el programa.

La propuesta de modificación de los Comentarios parece igualmente ampliar respecto de la versión vigente el espectro de situaciones bajo las cuales una contraprestación constituirá canon puesto que se establece que no sólo la cesión del derecho de reproducción y distribución constituirá canon sino también si se ceden los derechos de transformación y divulgación pública. Sin embargo, a nuestro entender la extensión de supuestos bajo los cuales se considerará el rendimiento derivado de transmisión del software como canon es más formal que efectiva.

¹⁸ Véase www.irs.ustreas.gov/taxpolicy/softreg.html

Debe recordarse que la clasificación de una contraprestación como canon tiene gran importancia en los casos en que el correspondiente Convenio tenga establecido que la misma estará sometida a tributación en el país de la fuente, como ocurre en la gran mayoría de Convenios firmados por España.

Se mantiene, sin embargo, que la cesión de derechos limitado al uso personal se considerará ingresos comerciales (empresariales o profesionales) al igual que cuando se cede el derecho para realizar varias copias dentro del ámbito empresarial. Pero **España** mantiene una reserva a dicho Comentario en el sentido de considerar canon cualquier transmisión parcial de derechos, incluso cuando el programa informático es para uso personal o profesional del comprador.

Se establece, por otra parte, que el método de comercialización del programa no afecta a la calificación del rendimiento. La descarga de un programa de Internet, por tanto, no es determinante a estos efectos. Este aspecto es quizá uno de los más importantes de esta propuesta de modificación puesto que es la transposición del principio de neutralidad que debe regir en el tratamiento del comercio electrónico.

VI. ARANCELES

Respecto de los «bienes virtuales» puede decirse que el ciberespacio es una zona franca en cuanto a imposición arancelaria. De hecho la Organización Mundial del Comercio lo ha declarado de esta forma, tal y como aconsejó EE.UU. en su informe titulado «*US Framework for Global Electronic Commerce*» de julio de 1997.

Respecto de los productos vendidos *off-line* la Comisión Europea ¹⁹ entiende que generalmente se trata de una modalidad de importación o de *ventas a distancia*. Entre los problemas planteados por el comercio electrónico en materia aduanera cabe destacar un aumento de volumen en las mercancías de escasa cuantía (CDs, libros, DVD, videos, etc.) que saturan el control de las aduanas y las distorsiones de mercado que pueda provocar el aumento considerable de compras en terceros países.

En la actualidad, la importación de productos está sometida a impuestos arancelarios e IVA con una serie de franquicias para los denominados «pequeños bultos» que es de 22 ECUs para los aranceles y 10 ECUs para el IVA (en España, 14 ECUs, 2.500 ptas. para importaciones de bienes de escaso valor, art. 3 Ley del IVA). Para envíos entre particulares la franquicia se eleva a 45 ECUs, 7.500 ptas. (importaciones de pequeños envíos, art. 36 Ley del IVA). Estas franquicias producen en

¹⁹ «Interim report on the implications of electronic Commerce for VAT and customs» de 3 de abril de 1998.

productos masivamente adquiridos por Internet distorsiones en la competencia cuando resulta más económico adquirirlos fuera de la UE. Con el fin de evitar estas distorsiones en la competencia respecto de empresarios no comunitarios se está analizando la supresión de estas franquicias.

Otros países, como por ejemplo el **Reino Unido**, unilateralmente prefieren llevar a cabo una labor de control a través de las propias empresas de mensajería internacionales. De este modo la Administración británica (*UK Inland Revenue and Customs & Excise*)²⁰ ha llegado a un acuerdo con estas empresas con el fin de tener acceso directo a las bases de datos de las mismas.

Respecto de los productos vendidos *on-line*, parece claro que su consideración como prestación de servicios implica la no aplicación de ningún tipo de impuesto arancelario. Éste es el tratamiento que parece imponerse tras la Declaración sobre Comercio Electrónico de la Organización Mundial de Comercio.

VII. CONCLUSIÓN

Actualmente encontrar un equilibrio fiscal entre el comercio-e y el tradicional es tarea muy difícil que precisa de una armonización global y de avances técnicos y jurídicos que permitan identificar a los agentes que intervienen en el mismo.

Se han propuesto diversas «soluciones» al método de gravar las transacciones realizadas en el ciberespacio, pero ninguna se ha mostrado lo suficientemente eficaz o neutral. Muchas empresas involucradas en el comercio electrónico abogan por la no imposición en Internet aduciendo que de otra forma no podría desarrollarse esta forma de comercio. Evidentemente, aquellas empresas que pagan impuestos por sus transacciones se oponen a esta solución abstencionista.

La propuesta inicial de la Unión Europea del denominado *bit tax* fue un clamoroso fracaso derivado del desconocimiento y la precipitación puesto que igualmente gravaba la venta de un programa informático que la bajada de correo basura (*spam-mail*) no solicitado.

Posturas más sencillas y prácticas son, por ejemplo, la propuesta alemana de gravar mediante una tasa los ordenadores que permitan la conexión a Internet. Es algo parecido a los impuestos por los aparatos de televisión o la radio muy extendidos por Europa, pero que evidentemente no tiene ninguna relación directa con el comercio electrónico.

²⁰ Véase www.inlandrevenue.gov.uk y Anne Fairpo, Electronic Commerce-U.K. Policy Document, TPI e-commerce May 1999 para un resumen sobre la política tributaria del Reino Unido en materia de comercio electrónico.

Los nuevos sistemas de pago electrónicos apuntan como uno de los métodos más efectivos en materia de control administrativo de las transacciones realizadas por comercio-e, puesto que si bien existen pagos realizados en dinero electrónico mediante la inserción de tarjetas electrónicas en el propio ordenador, la mayoría de los pagos seguros en Internet se realizan mediante cuenta corriente.

La mejora en la confianza por parte de los cibernautas en la adquisición de productos en la Red mediante nuevos instrumentos electrónicos (ejem.: SET) se basan en la identificación de las partes y la decodificación del contenido a través de la autenticación realizada por medio de certificaciones electrónicas, la firma digital, y la encriptación.

En este sentido, se pretende por parte de algunas Administraciones tributarias que sea la entidad bancaria o de la tarjeta de crédito la que realice una retención sobre el pago realizado o suministre la información necesaria la Hacienda pública.

Esta solución aparentemente fácil encuentra, sin embargo, obstáculos técnicos y jurídicos. En primer lugar, no siempre el banco conoce si el pago se ha realizado a una entidad no residente y, en todo caso, incluso de ser así no tiene la obligación de saber si el no residente es una empresa o un particular residente en un país de la Unión Europea, en un tercer Estado, en un país con el que España tiene suscrito un Convenio de doble imposición, sin Convenio de doble imposición, paraíso fiscal o territorio de baja tributación. En segundo lugar, en la mayoría de las ocasiones se trata de datos que las propias entidades desconocen.

Posturas más efectivas y eficientes apuntan a recordar que todos los Convenios de doble imposición suscritos por España contienen cláusula de intercambio de información (salvo Suiza), una facultad prevista e infrautilizada por parte de la Administración. Igualmente existen Directivas europeas²¹ que coadyuvan al cumplimiento de las obligaciones fiscales entre países Miembros.

Internet ofrece grandes posibilidades de obtener por parte de las autoridades fiscales de los diferentes países datos de personas físicas y jurídicas que realizan operaciones gravables dentro del ámbito de soberanía tributaria de los mismos. En lugar de intentar poner «puertas al ciberespacio» las Administraciones deberían, a nuestro juicio, potenciar la colaboración interadministrativa, una colaboración que es rápida, extremadamente sencilla y que funciona 24 horas al día los 365 días del año.

²¹ Directiva 77/799 adaptada a legislación interna por Real Decreto 1068/1998, de 16 de septiembre.