

**LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.  
IMPOSICIÓN DIRECTA**

*Autor:* José Antonio Rodríguez Ondarza  
Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal  
(Universidad Complutense de Madrid)

DOC. N° 6/01



## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN INTERNET
3. EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN INTERNET: MARCO LEGAL
  - 3.1. Ámbito internacional
  - 3.2. Ámbito comunitario
    - 3.2.1. Directiva sobre ventas a distancia
    - 3.2.2. Propuesta modificada de Directiva de Directiva del Parlamento Europeo del Consejo, relativa a determinados aspectos jurídicos del comercio electrónico en el mercado interior presentada por la Comisión con arreglo al apartado 2 del artículo 250 del Tratado CE
  - 3.3. Ámbito nacional
4. FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO: ASPECTOS GENERALES
  - 4.1. Principios básicos de imposición del comercio electrónico
  - 4.2. La imposición del comercio electrónico
5. COMERCIO ELECTRÓNICO E IMPOSICIÓN DIRECTA
  - 5.1. Calificación de las rentas obtenidas
  - 5.2. La localización de las actividades
  - 5.3. La problemática del establecimiento permanente
    - 5.3.1. El establecimiento permanente en la normativa vigente
    - 5.3.2. Establecimiento permanente y comercio electrónico
  - 5.4. Precios de transferencia y comercio electrónico
  - 5.5. Paraísos fiscales y comercio electrónico
  - 5.6. Dinero electrónico y evasión fiscal. Transferencias electrónicas de fondos a bancos de paraísos fiscales

## BIBLIOGRAFÍA



## INTRODUCCIÓN

Un elemento de influencia decisiva en la configuración actual del marco de las actividades económicas de carácter empresarial y profesional lo constituye el actual abanico de posibilidades y prestaciones ofrecido por el empleo de las nuevas tecnologías de la información. El espectacular desarrollo registrado en los últimos tiempos en el ámbito de las denominadas redes informáticas ha tenido como una de sus consecuencias fundamentales la proliferación del comercio electrónico, pasando así a ocupar un lugar destacado el estudio de las cuestiones relativas al mismo.

Las denominadas "autopistas de la información" están definiendo una concepción de la economía basada en chips y redes computerizadas combinadas con un elemento vital de optimización de estos medios, la inteligencia humana. Dentro de este diseño, la sociedad y las empresas crean riqueza aplicando su experiencia y conocimientos a una velocidad vertiginosa: la inteligencia humana se interconecta de forma instantánea y se proyecta dentro de la industria, el comercio, la cultura, la educación. En definitiva, esta unión de redes e inteligencia están transformando la forma de hacer negocios y los hábitos de consumo a nivel internacional.

La disponibilidad de esas redes informáticas ha implicado la aparición de cambios sustanciales en el ámbito de las relaciones económicas, concretándose en cuestiones tan relevantes como la posibilidad de la contratación electrónica, caracterizada por efectuarse a través de dispositivos electrónicos e informáticos independientemente de su ubicación, en tiempo real (*on line*), y con una representación peculiar. En la actualidad, esas redes informáticas pueden ser redes abiertas (como es el caso de INTERNET) o bien cerradas (a las que sólo tienen acceso los usuarios autorizados por las empresas de telecomunicación).

En el caso de las redes abiertas, se sitúan las típicas transacciones comerciales minoristas efectuadas a través de INTERNET y basadas, por un lado, en los catálogos electrónicos, mostrados a través de páginas *Web*, y por otro, en medios de pago electrónicos o transferencias electrónicas de fondos. Entre sus inconvenientes básicos cabe destacar la falta de estandarización en relación con los aspectos técnicos, jurídicos y de protección. No obstante, son cada día más habituales en INTERNET los métodos de encriptado y los certificados de autenticación, que resuelven algunos de los problemas relativos a esos aspectos.

En el ámbito de la contratación electrónica, si bien esta modalidad, basada en las páginas *Web* de INTERNET, puede utilizarse para adquirir bienes o servicios que no circulan por la red, en la actualidad es cada vez más frecuente su utilización para la adquisición de bienes que circulan por la red, esto es, que pueden ser enviados al usuario en formato digitalizado a través de la red. Se trata, sobre todo, de libros, programas de ordenador, fotografías, películas, música, etc., que en tiempo real, se descargan en el ordenador del usuario, tras haber conectado con la página *Web* del proveedor y pagado el producto, normalmente mediante tarjeta electrónica de pago. Es lo que se ha denominado como suministros en tiempo real (*on line*), a diferencia de los suministros efectuados en forma diferida (*off line*) o que emplean sistemas de envío convencionales.

En el caso de las redes cerradas, estamos ante un sistema telemático de intercambio de datos electrónicos o documentos normalizados, entre las aplicaciones informáticas de los miembros de asociaciones o sectores previamente definidos, es decir, la transmisión electrónica de datos o *EDI* (*Electronic Data Interchange*). La contratación a través del sistema *EDI* consiste básicamente en el

empleo de un intercambio de documentos electrónicos estandarizados por medio de redes de telecomunicaciones entre partes contratantes definidas, que permite unas transacciones electrónicas independientemente de la ubicación de las partes contratantes, dotadas de interoperabilidad y con desmaterialización de los documentos (es decir, con sustitución del soporte de papel por el soporte electrónico). Se trata del empleo de la transmisión electrónica de datos en el ámbito comercial, práctica que viene siendo usual desde hace años en determinados sectores, como, por ejemplo, el automovilístico, el de transportes o el sector bancario.

Asimismo, el objeto de una contratación electrónica vía *EDI* también pueden ser bienes o servicios aptos para circular por las redes telemáticas. De hecho, las empresas de alta tecnología informática que poseen acuerdos de intercambio a través del sistema *EDI* con sus proveedores o clientes, además de utilizar las redes telemáticas para contratar mediante la transmisión electrónica de datos, también las emplean para transmitir los bienes o servicios de forma digitalizada. Sin embargo, lo habitual es que el sistema de transmisión electrónica de datos o *EDI* se utilice por sectores, como el automovilístico o el de las grandes superficies comerciales, que no transmiten los bienes o servicios a través de la red.

Por otra parte, cabe destacar la especial relevancia de los problemas surgidos en el ámbito del comercio electrónico, en particular los relativos a la seguridad en el tráfico jurídico o a la protección jurídica de la propiedad intelectual. Importa señalar, en este sentido, que el éxito del comercio electrónico está, en buena medida, condicionado por la seguridad y certeza en la autoría, la integridad el no repudio de los mensajes, la autenticación y la confidencialidad de los documentos electrónicos transmitidos.

## **2. EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN INTERNET**

Estamos asistiendo a una nueva revolución tecnológica y social y, por tanto, jurídica, que ha sido denominada comúnmente "Sociedad de la Información", y que principalmente va a modificar la conciencia del mundo empresarial y de los particulares.

La Sociedad de la Información ha encontrado en INTERNET un canal de flujo hecho a medida, rápido, barato y cada vez más extenso y eficiente.

El término comercio electrónico, en su significado original, era sinónimo de compra electrónica. Actualmente se ha extendido y abarca todos los aspectos de los procesos de mercado y empresa habilitados por INTERNET y las tecnologías de la *World Wide Web*.

El comercio electrónico está consolidándose en nuestro país, y se espera que los próximos años sean el periodo de mayor crecimiento de esta modalidad, gracias a la implantación definitiva de los protocolos que garantizarán la seguridad de las transacciones y al incremento progresivo de usuarios de la red.

El hecho de que el comercio electrónico en INTERNET vaya dirigido prioritariamente al consumo, obliga a tener en cuenta los aspectos jurídicos y tributarios de la transacción, tanto en la fase de preparación de la oferta, como en la de aceptación.

Las razones que impulsan a un usuario a permanecer en un *web* no son únicamente la utilidad y el interés de sus contenidos, sino también el atractivo de sus gráficos y el nivel de sorpresa que suscita cada sección. Ello conlleva un esfuerzo creativo que debe ser convenientemente protegido mediante las técnicas habituales del Derecho de Autor y de la Propiedad Industrial.

Por otra parte, debe cuidarse el contenido del contrato on line, la adecuación de sus cláusulas a las especiales características de la contratación electrónica, y la forma en que se efectúa la transacción, con el fin de demostrar que el usuario ha prestado su consentimiento a las condiciones de la oferta.

La concurrencia de oferta y aceptación, pago y entrega, puede producirse en tiempo real o de forma diferida. No obstante, no todas las transacciones podrán basarse exclusivamente en medios electrónicos: algunas operaciones exigirán la firma original del usuario. Esta circunstancia nos obligará a dedicar nuestra atención a los obstáculos y barreras que impiden la consolidación del comercio electrónico.

Aparentemente INTERNET continúa siendo un mundo sin reglas, un mercado en el que el comercio no puede florecer tranquilamente por carecer actualmente de normas que lo protejan. No obstante, se deben tener en cuenta una serie de requisitos fundamentales para que el comercio electrónico funcione en INTERNET, cuales son:

Necesidad de reglas relacionadas con la propiedad, a efectos de identificar los objetos del intercambio.

Es indispensable un sistema de pago seguro.

Son precisos mecanismos que permitan castigar las transgresiones a dichas reglas.

A pesar de la inseguridad jurídica que se deriva, el *World Wide Web* se constituye como un verdadero canal de distribución de información y, por tanto, un instrumento, un medio por el cual se pueden realizar negocios jurídicos válidos, caracterizándose principalmente por:

No hegemonía o control del mismo por ninguna empresa; por tanto, es un punto de entrada para nuevas empresas.

Flexibilidad y rapidez de cambio. La información expuesta puede ser modificada rápidamente y llegar a los clientes y compradores de la misma forma.

El coste, asimilándose a la venta por catálogo.

El desarrollo del comercio electrónico en INTERNET, desde el punto de vista legal, plantea problemas que podrían calificarse de la siguiente manera:

1. Jurisdicción competente a la hora de resolver los conflictos derivados de contratos electrónicos
2. Legislación aplicable a estos contratos
3. Lugar, tiempo y forma de perfección de los mismos, que deberán estudiarse a la luz de las normas de Derecho internacional privado españolas y Tratados internacionales que sean de aplicación como el Convenio de Bruselas de 1968 o el Convenio de Roma de 1980.

Pero éstos no son los únicos aspectos que han de preocupar; son muchos los puntos a tratar en cuanto al comercio en concreto, e intentaremos enumerar un *planning* que permita a una empresa iniciar un planteamiento y desarrollo de su comercio electrónico con las mayores garantías.

En el contexto del comercio electrónico, la lista de cuestiones que la empresa debe tener presente puede sintetizarse en los siguientes puntos.

En primer lugar, cabe situar las cuestiones relativas al "análisis de proyectos de comercio electrónico". En este sentido, cabe señalar que todo proyecto, sea de Comercio Electrónico o no, precisa de un "diseño" previo, a través del cual se dilucidarán entre otras muchas cuestiones, las siguientes:

- a) Evaluación del proyecto. Análisis de las posibilidades de una empresa, tanto Técnicas – equipo adecuado para el mantenimiento y elaboración de páginas *web*, editores, FTP, etc. -, como Operativas – personal tanto a nivel administrativo como operativo para iniciar el proyecto teniendo en cuenta las posibilidades reales del producto o servicio de competir en INTERNET. Analizar si la empresa deberá invertir en infraestructura adicional para cumplir en caso de una excesiva demanda, etc. – como Administrativas – si la empresa tiene la capacidad administrativa de incorporar un proyecto en INTERNET, analizar por departamentos el nivel de conocimiento, analizar las posibilidades de integración, si tiene sucursales integrarlas en la red, etc.
- b) Implantación en la empresa. Una vez evaluadas las posibilidades de la empresa, del producto y del servicio a ofrecer por INTERNET, se inicia la segunda fase del proyecto, consistente en:
  - Definición de los objetivos de la empresa.
  - Capacitación dentro de la empresa de los aspectos técnicos.
  - Formación dentro de la empresa de los aspectos estratégicos de Marketing.
  - Diseño del Plan de Negocio.
  - Diseño de la empresa virtual en sus aspectos técnicos y operativos.
- c) Desarrollo del proyecto dentro de la empresa. Una vez concluidas las fases anteriores y en base a la capacitación personal que deberá llevar a cabo la dirección del proyecto se procede a su desarrollo, atendiendo a las siguientes fases,

Adquisición del equipo necesario para la gestión del *Web Site*.



Diseño de la Página *Web*.

Diseño del Plan de Marketing a medio y largo plazo.

Diseño de las Políticas de Marketing de la empresa virtual.

Evaluación de resultados a medio y largo plazo.

Una cuestión también fundamental la relativa a las "ayudas y subvenciones". En este ámbito, se observa que los distintos organismos, tanto autonómicos, como nacionales y supranacionales, conscientes de la importancia de crear un entorno favorable para el desarrollo e integración de la "Sociedad de la Información", en las distintas parcelas de la estructura social, económica y empresarial, están dotando a los distintos agentes involucrados de una estructura de programas de ayudas y líneas de financiación, con el objetivo de promover, divulgar y fomentar el desarrollo de proyectos en el ámbito de las Sociedades de la Información. El conocimiento de esta estructura de incentivos es sumamente importante, ya que reducen significativamente el coste económico y financiero en el desarrollo de los distintos proyectos en este campo.

Por otra parte, están las cuestiones relativas al "estudio de mercado de empresas competidoras en INTERNET". Toda empresa con un proyecto de comercio electrónico, antes de ponerlo en marcha y comenzar a incurrir en costes de ejecución y desarrollo inherentes al mismo, debe realizar un estudio prospectivo del sector y mercado existente en INTERNET, objeto de su respectivo producto o servicio. Esta fase exploratoria, de prospección y estudio, dotará a la empresa de un instrumento de valoración y referencia, sobre las debilidades y fortalezas de la misma en la red, lo que permitiría acometer el proyecto con mayores garantías de éxito, teniendo siempre en cuenta la dimensión que abarca el lanzamiento del negocio en su vertiente virtual.

En concreto, se atendería a proporcionar a la empresa, aquella información básica e imprescindible para llevar a efecto el desarrollo de su negocio en INTERNET, centrándose en los territorios previamente seleccionados, a través de la elaboración de un *Business Plan*, que comprendería los siguientes aspectos:

- a) Determinación del presupuesto de ingresos, atendiendo a la peculiaridad del propio comercio electrónico, a los estudios de mercado y/o sectoriales efectuados, o bien datos de la propia empresa, así como también atendiendo a la determinación del umbral de rentabilidad y periodo de maduración de la inversión esperado;
- b) Determinación de la inversión necesaria para el acometimiento del proyecto;
- c) Estimación de gastos, con especial atención a la imputación de gastos directos e indirectos, que responderá a los planteamientos de la empresa, respecto al aprovechamiento de personas e infraestructuras de otros departamentos, a la creación de un departamento propio, etc;
- d) Imputación de gastos de transporte, así como de los derechos aduaneros, y/o gastos de importación, en su caso, etc, atendiendo al sistema de distribución de la mercancía adoptado;
- e) Incidencia de los distintos escenarios tributarios;

- f) Aquellos otros aspectos que pudieran ser de interés para la empresa.

Otro aspecto a considerar es el relativo al "desarrollo de la Plataforma de Comercio Electrónico". En este ámbito, a su vez, cabe resaltar los siguientes temas:

- a) Titularidad de la explotación del negocio virtual. Se plantean dos opciones respecto del desarrollo de la plataforma de comercio electrónico. En primer lugar, cabría la posibilidad de realizar el negocio virtual a través de una persona jurídica ya existente, entidad que llevaría a cabo el lanzamiento del negocio. En segundo lugar, se podría conseguir el mismo objetivo, mediante la creación de una nueva entidad, entidad autónoma, para limitar, en la mayor medida posible, los casos de responsabilidad derivados del inicio de ese nuevo negocio, sin obviar sus inconvenientes, y siempre atendiendo a la normativa específica relativa a posibles conflictos.
- b) Localización del Servidor. Tras haber determinado cual será la entidad que finalmente protagonice el inicio de este nuevo reto que se plantea la empresa, han de analizarse las implicaciones inherentes a la localización del servidor donde se gestionarán las peticiones de productos, es decir, las operaciones de compraventa de cualquier usuario de nuestro *Web Site* sito en cualquier lugar del mundo. La situación del servidor determinará las consecuencias del posterior desarrollo de la plataforma de Comercio Electrónico.
- c) Registro del Nombre de Dominio. Comprendiendo entre otros aspectos la tramitación de la reserva o registro del nombre de dominio, estudio de las condiciones de registro en el ámbito internacional, estudio jurídico de los nombres de dominio que interfieran en su caso en la utilización del dominio elegido y planteamiento de acciones a acometer para obtener su titularidad.

Asimismo, están los aspectos relativos a la "Propiedad Intelectual en INTERNET". Conlleva, entre otros, la protección de la página *Web*, protegiendo su diseño, contenidos y gráficos, etc. como obra original, según la normativa de Propiedad Intelectual que resultare aplicable.

A continuación cabe situar una serie de cuestiones esenciales como son las relativas al estudio de las condiciones específicas de la "contratación en la red" (adaptando a las mismas los preceptivos formularios de pedido, así como los propios contratos y requisitos de la transacción electrónica), a los "medios de pago y facturación telemática" (atendiendo siempre a la seguridad de dichas transacciones), a la "elaboración de bases de datos" dentro del marco legal adecuado, al "sistema de garantías" (Firma Digital y Certificados Digitales) y al estudio del "sistema de responsabilidad civil" (atendiendo a la peculiaridad de cada uno de los países de destino y de cada uno de los productos en cuestión) y a la "normativa aplicable" (tanto normativa nacional como internacional).

Otra cuestión esencial es la relativa a la "red de distribución comercial de los productos". En este sentido, cabe señalar que si bien un usuario, accederá a un catálogo de productos virtual, elegirá y adquirirá uno de los ofertados cumplimentando el correspondiente formulario de pedido, materializando el pago a través de INTERNET, la entrega lógicamente será material. Por lo tanto, una empresa deberá contar con una red de distribución física de sus productos, instrumentando sus relaciones, entre otros, a través de los contratos de distribución.

Finalmente, están los aspectos relativos a la "planificación fiscal internacional y aspectos tributarios del negocio virtual". La incidencia impositiva en el desarrollo de cualquier actividad, tiene una gran relevancia ante cualquier planteamiento de negocio. El desarrollo del comercio electrónico no iba a ser menos. Inciden tanto los impuestos directos, sobre los beneficios, como los indirectos, v.gr. el IVA. El *e-commerce* se encuentra sujeto a las normativas nacionales e internacionales sobre tributación. Todos los aspectos anteriormente expuestos, conllevarán el estudio de la incidencia tributaria en cada uno de aquellos, tanto del *e-commerce* propiamente dicho, como de la red de distribución aplicando las normas de la OMC en su caso.

### **3. EL COMERCIO ELECTRÓNICO EN INTERNET: MARCO LEGAL.**

El desarrollo de las transacciones comerciales realizadas *on line*, ha provocado diversidad de opiniones respecto de su tratamiento jurídico y tributario.

Algunas de las opiniones consideran que se ha creado un nuevo canal, pero que ello no ha generado nuevas necesidades fiscales o jurídicas.

La mayoría entendemos que el nacimiento del comercio electrónico está generando y habrá de generar en mayor medida unas enormes necesidades normativas en ambos ámbitos.

Como tendremos ocasión de ver, la comunidad internacional, y dentro de ella la Unión Europea, está tomando ciertas iniciativas legislativas, aunque todavía poco desarrolladas.

Hasta el momento, está casi todo por hacer desde el punto de vista normativo. Pero es más, la afirmación que dice que el derecho va siempre por detrás de la realidad social, es más patente dentro de un entorno tecnológico en continua evolución.

En conclusión, aunque sea construir sobre las bases jurídicas y tributarias actuales, el entorno del negocio, ha de provocar un cambio y adaptación del marco normativo, que puede ser mayor o menormente significativo dependiendo de cada aspecto concreto a regular.

A continuación haremos una breve referencia al marco regulador existente tanto en el ámbito internacional, comunitario y nacional.

#### **3.1. Ámbito internacional**

Se planteó la necesidad de creación de un marco jurídico internacional dada la naturaleza de las transacciones electrónicas que no tienen fronteras.

En concreto y como ejemplo a seguir, el Código de Comercio (*Uniform Commercial Code*) de los Estados Unidos ha sido adaptado al nuevo mercado emergente, posibilitando de esta forma una base reguladora de las transacciones comerciales que en él se desarrollen. Del mismo modo, a través de la UNICTRAL (*United Commission on International Trade Law*) se ha completado un estudio provisional sobre una ley modelo, capaz de aglutinar todos aquellos usos comerciales internacionales que puedan incidir directamente en el comercio electrónico global.

La Comisión de las Naciones Unidas sobre la Ley Internacional del Comercio se reunió en su sesión 29 de la Asamblea General desde el 28 de mayo hasta el 14 de junio de 1996.

El resultado de dicha reunión fue la redacción del modelo de ley sobre comercio electrónico. El trabajo se apoya en los usos internacionales sobre contratos en esta materia. En dicho modelo de ley se establecen las reglas y normas que validan y dan reconocimiento a los contratos formados electrónicamente y sienta las bases de desarrollo del comercio electrónico. Sistemáticamente, el texto se divide en:

1. Comercio electrónico en general.
  - a) Disposiciones generales: arts. 1 a 4.
  - b) Aplicación de requisitos legales a los mensajes de datos: arts. 5 a 10.
  - c) Las comunicaciones de mensajes electrónicos: arts. 11 a 15.
2. Comercio electrónico en áreas específicas, en concreto el transporte de mercancías: arts. 16 y 17.

Sólo trataremos los apartados relativos al comercio electrónico en general.

#### A. *Ámbito de aplicación.*

La ley establece que se considerará dentro del ámbito de su aplicación los mensajes electrónicos que se utilicen en el contexto de la actividad comercial (art. 1 de la *Ley sobre Comercio Electrónico*).

#### B. *Conceptos.*

El art. 2 de la Ley se ocupa de las definiciones más importantes. Según el texto normativo, se considera:

“Mensaje electrónico”. Toda información generada, enviada, recibida o almacenada de forma electrónica, óptica u otras formas que incluyan pero no se limiten al *EDI*, correo electrónico, telegrama, télex o telecopia.

“Intercambio Electrónico de Datos” (*EDI*) significa transferencia electrónica de información de ordenador a ordenador utilizando un acuerdo estándar para estructurar la información.

“Autor” del mensaje electrónico. Es aquella persona por quien o bajo la responsabilidad de quien el mensaje electrónico es enviado o generado antes de su almacenamiento, no incluyendo aquella persona que pueda actuar como intermediaria de dicho mensaje electrónico.

“Destinatario” del mensaje electrónico. Es aquella persona designada por el autor como receptor del mensaje electrónico, no incluyendo aquella persona que pueda actuar como intermediaria de dicho mensaje electrónico.

“Intermediario” respecto de un determinado mensaje electrónico. Es aquella persona que actúa bajo la responsabilidad de otra enviando, recibiendo o almacenando el mensaje electrónico, o aquella que proporciona otro tipo de servicios relativos a dicho mensaje electrónico.

“Sistema de información”. Es aquel sistema que genera, envía, recibe, almacena o procesa el mensaje electrónico.

### C. Interpretación.

La Ley se ha de interpretar, dado su carácter universal, de acuerdo con los principios rectores contenidos en la misma, en especial el de la buena fe, pues su interpretación local, estatal, no contribuye al establecimiento de un marco jurídico común.

Por este motivo, y para evitar que los Estados adopten el texto a sus intereses normativos, se establece un orden de prelación por el que, en caso de que alguna cuestión no pudiera resolverse de acuerdo con su articulado, se resolvería conforme a los principios contenidos en la misma.

### D. Autonomía de la voluntad.

En el capítulo 3 de la Ley, referido a las comunicaciones de mensajes electrónicos, las partes pueden establecer, salvo norma específica en contrario, lo que estimen conveniente, son normas de carácter dispositivo.

Al contrario, las normas contenidas en el capítulo 2, sobre aplicación de los requisitos legales a los mensajes electrónicos, tienen carácter de *ius cogens* y, por tanto, las partes no pueden disponer sobre los derechos que se contienen en el mismo.

### E. La forma electrónica de consentir.

El consentimiento a través de medios electrónicos, es perfectamente válido para el nacimiento, modificación o extinción de las relaciones jurídicas.

### F. El mensaje electrónico es un documento.

El artículo 5 reconoce efectos jurídicos al mensaje electrónico. El mensaje electrónico, según el texto de la Ley, es un documento y participa de la naturaleza de los escritos, siempre y cuando se pueda materializar en papel escrito por los procedimientos técnicos adecuados. Si para la validez de los negocios jurídicos la Ley compele a su forma escrita, tanto como condición esencial como para los efectos de su interpretación, el documento electrónico es perfectamente válido para la formación válida de los negocios *ad solemnitatem* y *ad probationem*.

### G. Es una cosa mueble.

El documento electrónico participa de la naturaleza mueble de los documentos en general. Así, es susceptible de ser retenido en los casos y formas que la Ley determine, al igual que los docu-

mentos, siempre y cuando pueda ser tratado para su transcripción, que sea íntegro y puedan identificarse las partes y la data.

#### H. *Autoría.*

La autoría de un mensaje o documento electrónico ha de ser atribuida a la persona que envía el mensaje, tanto si lo hace por sí mismo, como si lo hace otra persona a ruego de éste y bajo la responsabilidad del primero, o por un sistema de información programado bajo la responsabilidad del autor para quién actué automáticamente.

Desde el punto de vista del destinatario, es autor del documento, y por tanto será reconocido por éste, aquel que acordó con el destinatario esta forma de comunicación aunque figure otra persona, la cual tenga acceso al sistema de comunicación convenido.

El mensaje viciado, de autoría incierta, no afectará al destinatario del mismo desde que tuvo noticias de que el mensaje no era del autor aparente, o hubiere debido conocer con el cuidado debido o con la aplicación del procedimiento acordado.

#### I. *La firma.*

Como se ha expuesto, el documento o mensaje electrónico se asimila a la forma escrita. Si los documentos generalmente han de ser firmados, el mensaje electrónico puede serlo y con los mismos efectos que el escrito.

#### J. *Autenticidad del mensaje electrónico.*

El documento electrónico siempre se presenta en su forma original, pues no existe diferencia entre original y copia. Por este motivo, cuando la Ley modelo se refiere a mensaje original lo afirma en el sentido de no modificado. En este sentido, el mensaje electrónico será auténtico siempre y cuando sea íntegro y disponible para el receptor.

La integridad se asegura por el hecho de que la información permanezca completa e inalterada, aunque haya podido añadirse o modificarse algo en el normal curso de la comunicación.

#### K. *La prueba documental electrónica.*

Los documentos electrónicos hacen prueba y, por tanto, han de considerarse entre los medios probatorios, aunque no se presente en su forma general.

#### L. *Eficacia probatoria del documento electrónico.*

El documento electrónico es eficaz siempre y cuando sea auténtico y, por tanto, íntegro y de autoría cierta.

Si el mensaje fuese puesto en duda, es decir, se le niega la pretendida autenticidad, el reconocimiento de una de las partes tendrá los efectos jurídicos probatorios a que hubiese lugar de acuerdo con la legislación de cada Estado.

El reconocimiento puede ser solicitado por el emisor antes de enviar el mensaje o junto al mensaje. Este reconocimiento, a falta de pacto especial, puede darse por cualquier medio de comunicación automática o cualquier otro conducto suficiente.

La validez del mensaje electrónico puede estar condicionada al reconocimiento por parte del destinatario del mismo. Cuando esto ocurre, el mensaje electrónico es tratado como si nunca hubiese sido recibido, hasta que el reconocimiento sea enviado. Cuando se recibe el reconocimiento por parte del destinatario, se presume que el mensaje ha sido recibido, pero dicha presunción no implica que el mensaje original sea el mensaje recibido.

Se aplica la misma presunción en el caso de que se hubiesen acordado condiciones técnicas del mensaje.

Por último, en cuanto al envío y recepción de los mensajes electrónicos, la Ley no ha tratado de establecer las consecuencias legales que puedan deducirse tanto del mensaje electrónico como del reconocimiento de la recepción.

#### *M. Tiempo y lugar de los documentos electrónicos.*

La fecha de envío de un documento electrónico es el momento en que entra en un sistema de información fuera de toda posible acción de su autor o persona que lo represente.

La fecha de recepción depende de que el destinatario haya diseñado un sistema de información para la recepción de documentos o no.

Si se ha diseñado alguno, la recepción se produce en el momento en que el mensaje electrónico entra en el sistema de información designado, es decir, es efectivamente recibido por el destinatario. Si no se ha diseñado ningún sistema, el mensaje se recibe cuando entra en el sistema de información del destinatario.

A efectos de domicilio, y salvo pacto especial, el lugar de trabajo tanto de emisor como de destinatario es el sitio oportuno de envío y recepción de mensajes. En su defecto, el lugar de residencia.

### **3.2. Ámbito comunitario**

#### *3.2.1. Directiva sobre ventas a distancia*

La Directiva sobre Venta a Distancia define como contrato a distancia cualquier acuerdo entre un proveedor y un consumidor sobre bienes o servicios celebrado en el marco de un sistema de ventas que utiliza masivamente una o más técnicas de comunicación a distancia para la celebración del contrato.

Asimismo, define el concepto "técnica de comunicación a distancia" como todo medio que permita la celebración del contrato entre un consumidor y un proveedor sin presencia física simultánea del proveedor y del consumidor, incluyendo en la lista de técnicas que determinan la existencia de una

venta a distancia, la radio, la televisión, el teléfono, el videotexto, el telefax y el correo electrónico, entre otros.

Ello permite llegar a la conclusión de que el comercio electrónico a través de INTERNET será considerado como venta a distancia, y hace necesario analizar las consecuencias de la aplicación de dicho régimen, tras la aprobación de la referida Directiva:

- a) Servicios financieros: Están expresamente excluidos de la propuesta de Directiva los siguientes servicios financieros a distancia:

Servicios de inversión

Operaciones de seguro y reaseguro

Servicios bancarios

Operaciones relativas a fondos de pensiones

Servicios relacionados con operaciones a plazo o de opción

- b) Información previa: Previamente a la celebración de cualquier contrato, y con la antelación necesaria, el consumidor deberá disponer de la información siguiente:

Identidad del proveedor.

Características esenciales del bien o del servicio.

Precio del bien o del servicio, incluidos todos los impuestos.

Gastos de entrega, en su caso.

Modalidades de pago, entrega o ejecución.

Existencia de un derecho de resolución.

Coste de la utilización de la técnica de comunicación a distancia cuando se calcula sobre una base distinta de la tarifa básica.

Plazo de validez de la oferta o del precio.

Esta información deberá facilitarse al consumidor de modo claro y comprensible, mediante cualquier medio adecuado a la técnica de comunicación a distancia utilizadas, y deberá respetar, en particular, los principios de buena fe en materia de transacciones comerciales así como los de la protección de menores. La finalidad comercial de la información suministrada debe ser inequívoca.

- c) Confirmación escrita: A la ejecución del contrato, y a más tardar en el momento de la entrega, el consumidor deberá recibir por escrito la confirmación de la información relativa a la identidad del proveedor, características esenciales y precio del bien o del servicio, , gastos de entrega, modalidades de pago, entrega o ejecución y existencia de un derecho de resolución, así como:



Información escrita sobre las condiciones y modalidades de ejercicio del derecho de resolución.

La dirección geográfica del establecimiento del proveedor donde el consumidor puede presentar sus reclamaciones.

Información relativa a los servicios de postventa y a las garantías comerciales existentes.

En caso de celebración de un contrato de duración indeterminada o de duración superior a un año, las condiciones de rescisión del contrato.

La confirmación escrita no será necesaria en el caso de servicios cuya ejecución se realice a distancia y de una sola vez, efectuándose la facturación por el propio operador de la técnica de comunicación.

- d) Derecho de resolución: El consumidor dispondrá de un plazo mínimo de siete días para resolver el contrato sin penalización alguna y sin indicación de los motivos. Quedan excluidos de esta obligación:

Los servicios cuya ejecución haya comenzado, con el acuerdo del consumidor, antes de finalizar el plazo de siete días.

Los bienes o servicios cuyo precio esté sujeto a fluctuaciones de mercado financiero que el proveedor no pueda controlar.

Los bienes confeccionados conforme a las especificaciones del consumidor o claramente personalizados, o que, por su naturaleza, no puedan ser devueltos o puedan deteriorarse o caducar con rapidez.

Las grabaciones sonoras o de vídeo, los discos y los programas informáticos.

La prensa diaria, publicaciones periódicas y revistas.

Los servicios de apuestas y loterías.

- e) Ejecución: Salvo si las partes acuerdan otra cosa, el proveedor deberá ejecutar el pedido a más tardar en el plazo de treinta días a partir del día siguiente a aquél en que el consumidor le haya comunicado su pedido. En caso de no ejecución del contrato por parte de un proveedor por no encontrarse disponible el bien o el servicio objeto del pedido, el consumidor deberá ser informado de esta falta de disponibilidad y deberá poder recuperar cuanto antes las sumas que haya abonado en concepto de pago.
- f) Pago mediante tarjeta: El consumidor podrá solicitar la anulación de un pago en caso de utilización fraudulenta de su tarjeta de pago, con devolución de las sumas abonadas

*3.2.2. Propuesta modificada de Directiva del Parlamento Europeo del Consejo, relativa a determinados aspectos jurídicos del comercio electrónico en el mercado interior presentada por la Comisión con arreglo al apartado 2 del artículo 250 del Tratado CE.*

La Propuesta se basa en las orientaciones elaboradas en la comunicación que la Comisión dedicó al comercio electrónico, en la que se fijaba como objetivo para el año 2000 la creación de un marco jurídico coherente a escala europea para el comercio electrónico. El planteamiento adoptado intenta evitar el exceso de reglamentación, para lo cual se basa en las libertades del mercado interior, teniendo en cuenta la realidad comercial y garantizando una protección eficaz y efectiva del interés común.

En la actualidad, el marco jurídico de los Estados miembros en esta materia adolece de falta de claridad, debido a la disparidad existente entre las normativas aplicables a los servicios de la sociedad de la información, que genera un importante grado de inseguridad jurídica. Por otra parte, los movimientos de creación legislativa que se observan en algunos Estados miembros ponen de manifiesto un grado de divergencia que entraña un riesgo real de fragmentación del mercado interior.

La propuesta de Directiva en su artículo 2, contiene las siguientes definiciones armonizadas:

Servicios de la sociedad de la información: todo servicio prestado, normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario.

Prestador de servicios: Cualquier persona física o jurídica que suministre un servicio de la sociedad de la información;

Prestador de servicios establecido: Prestador que ejerce de manera efectiva una actividad económica a través de una instalación estable y por un período de tiempo indeterminado. La presencia y utilización de los medios técnicos y de las tecnologías utilizados para suministrar el servicio no representan un establecimiento del prestador de servicios;

Destinatario del servicio: Cualquier persona física o jurídica que utilice un servicio de la sociedad de la información por motivos profesionales o de otro tipo y, especialmente, para buscar información o para hacerla accesible.

Comunicaciones comerciales: Todas las formas de comunicación destinadas a promocionar, directa o indirectamente, bienes, servicios o la imagen de una empresa, organización o persona con una actividad comercial, industrial, artesanal o de profesión liberal;

Ámbito coordinado: Los requisitos exigibles a los prestadores de servicios de la sociedad de la información y a los servicios de la sociedad de la información.

Todo Estado miembro deberá velar por que los servicios de la sociedad de la información suministrados por un prestador de servicios establecido en su territorio respeten las disposiciones aplicables en dicho Estado miembro y que formen parte del ámbito coordinado de la propuesta de directiva.

Un Estado miembro no podrá restringir la libre circulación de servicios de la sociedad de la información procedentes de otro Estado miembro por motivos que formen parte del ámbito coordinado de la propuesta.

Asimismo, los Estados miembros deberán disponer en su legislación, que el acceso a la actividad de proveedor de servicios de la sociedad de la información no se someta a un régimen de autorización previa, y que los servicios de la sociedad de la información deban permitir a sus destinatarios y a las autoridades competentes acceder con facilidad y de forma directa y permanente a la siguiente información:

Nombre del prestador de servicios;

Dirección en que está establecido el prestador de servicios;

Datos que permitan ponerse en contacto rápidamente con el prestador de servicios y establecer una comunicación directa y efectiva con él, incluyendo su dirección de correo electrónico;

Si el prestador de servicios está inscrito en un registro mercantil, nombre de dicho registro y número de inscripción del prestador de servicios;

Si una determinada actividad está sujeta a un régimen de autorización, las actividades cubiertas por la autorización concedida al prestador de servicios y los datos de la autoridad que la haya concedido;

Por lo que se refiere a las profesiones reguladas:

- a) Si el prestador de servicios pertenece a un colegio profesional o institución similar, datos de dichos colegio o institución;
- b) Título profesional expedido en el Estado miembro en que esté establecido, normas profesionales aplicables en el Estado miembro en que esté establecido y en los Estados miembros en que se suministran de forma regular servicios de la sociedad de la información;

Los Estados miembros además deberán disponer en su legislación que se deberán poder identificar claramente y sin equívocos:

La comunicación comercial;

La comunicación comercial por correo electrónico no solicitada;

La persona física o jurídica por cuya cuenta se realice ésta;

Las ofertas y concursos promocionales, y las condiciones para beneficiarse de aquéllas y participar en éstos.

Serán posibles los contratos por vía electrónica. El régimen jurídico vigente en materia de proceso contractual no deberá entorpecer la utilización real de los contratos por vía electrónica, ni deberá conducir a privar de efecto y validez jurídica a este tipo de contratos en razón de su celebración electrónica. Estas disposiciones podrán no aplicarse a los siguientes contratos:

Contratos que requieren la intervención de un notario;

Contratos que, para ser válidos, deben registrarse ante una autoridad pública;

Contratos sujetos al derecho de familia;

Contratos sujetos al derecho de sucesiones.

Los datos que se facilitarán para la formación de un contrato por vía electrónica deberán incluir:

Los pasos necesarios para concluir el contrato;

El archivo o no del contrato, una vez concluido, y en qué condiciones se accederá a él;

Los medios para corregir los errores de manipulación.

El contrato se considerará concluido cuando el destinatario del servicio reciba el acuse de recibo de su aceptación enviado por el prestador por vía electrónica, y confirme a su vez haberlo recibido.

Por lo que se refiere a la actividad de mero transporte por red de comunicación de los datos proporcionados por un destinatario de servicio, el prestador no podrá ser tenido por responsable a condición de que:

No haya originado él mismo la transmisión;

No haya seleccionado al destinatario de la transmisión o

No seleccione ni modifique los datos transmitidos.

En lo referente al almacenamiento automático, provisional y temporal de datos facilitados por el destinatario de un servicio, realizado con el solo objeto de hacer más eficaz su ulterior transmisión, el prestador no podrá ser tenido por responsable a condición de que:

No modifique la información;

Respete las condiciones de acceso a la misma;

Cumpla las normas relativas a actualización de la información, indicadas de forma coherente con las normas del sector,

No interfiera en la tecnología utilizada para obtener datos sobre utilización de la información;

Actúe con prontitud para retirar la información o imposibilitar el acceso a la misma desde el momento en que la información original se retire o deba retirarse de la red.

En cuanto al almacenamiento de datos facilitados por el destinatario del servicio a solicitud de este último, el prestador no podrá ser tenido por responsable a condición de que :

No tenga realmente conocimiento de que la actividad es ilícita y, en lo que se refiere a una acción por daños y perjuicios, no tenga conocimiento de hechos o circunstancias por los que una actividad revele su carácter ilícito; o

En cuanto tenga conocimiento de estos puntos, actúe con prontitud para retirar los datos o hacer que el acceso a ellos sea imposible.

Los Estados miembros no impondrán a los prestadores de servicios una obligación general de supervisar los datos que transmitan, ni de realizar búsquedas activas de hechos o circunstancias que indiquen actividades ilícitas, respecto de servicios consistentes en la transmisión, almacenamiento automático, provisional y temporal realizado con la sola finalidad de hacer más eficaz la ulterior transmisión o el almacenamiento de la información. Estas disposiciones se aplicarán sin perjuicio de cualquier actividad de supervisión, selectiva y transitoria, que las autoridades judiciales del país soliciten a tenor de lo dispuesto en la legislación nacional, cuando resulte necesario para garantizar la seguridad del Estado, la defensa, la seguridad pública y para prevenir, investigar, detectar y perseguir infracciones penales.

Los Estados miembros y la Comisión fomentarán la elaboración de códigos de conducta comunitarios por parte de las asociaciones u organizaciones profesionales, con el fin de contribuir a la buena aplicación de la propuesta de directiva; sin embargo, la Comisión velará por que dichos códigos cumplan los principios del Derecho comunitario y resulten transparentes en toda la Comunidad. En la elaboración y aplicación de los códigos de conducta deberán participar las asociaciones de consumidores.

Los Estados miembros velarán por que, en caso de desacuerdo entre un prestador de servicios de la sociedad de la información y el destinatario de los mismos, su legislación permita utilizar de forma efectiva mecanismo de solución extrajudicial, incluso utilizando vías electrónicas adecuadas. Los Estados miembros velarán por que los organismos responsables de la solución extrajudicial de litigios respeten el ordenamiento jurídico comunitario y apliquen los principios de independencia, transparencia, contradicción, eficacia del procedimiento, legalidad de la decisión, libertad de las partes y representación.

Los Estados miembros velarán por que las actividades de servicios de la sociedad de la información puedan ser objeto de recursos judiciales eficaces que permitan adoptar medidas dirigidas a solucionar la transgresión alegada y a evitar que se produzcan nuevos perjuicios contra los intereses afectados.

Los Estados miembros velarán por que las autoridades nacionales competentes dispongan de los adecuados poderes de control e investigación necesarios para aplicar de forma eficaz la directiva propuesta. Los Estados miembros velarán también por que las autoridades cooperen con las autoridades nacionales de los demás Estados miembros y, para ello, designarán a una persona de contacto, cuyos datos comunicarán a los demás Estados miembros y a la Comisión (art. 19).

La propuesta prevé tres tipos de excepciones. En particular:

Algunas actividades excluidas del ámbito de aplicación (anexo 1), como las actividades de notaría y defensa judicial;

El artículo 3 (cláusula del "país de origen") no se aplica a una serie de ámbitos concretos (por ejemplo, los derechos de autor o las obligaciones de los contratos de consumo);

Los Estados miembros podrán adoptar medidas que limiten la libre circulación de servicios procedentes de otros Estados miembros (excepción caso por caso) si tales medidas responden a una serie de motivos (por ejemplo, la protección de menores, la salud o los consumidores) y respetan determinadas condiciones y procedimientos.

### **Dictamen del Parlamento Europeo**

En su Primera lectura, el Parlamento apoyó claramente la propuesta de la Comisión, en particular, su ámbito de aplicación y su planteamiento de "mercado interior" basado en el principio del país de origen. Las enmiendas presentadas por el Parlamento Europeo pretenden aclarar algunas disposiciones, modificar determinadas soluciones en la parte dedicada a la responsabilidad de los intermediarios y proponer una mayor integración comunitaria en este ámbito (por ejemplo, limitando la exención para los contratos de consumo, o previendo el acceso a la justicia por correo electrónico en un idioma comunitario).

### **Situación actual de la propuesta**

*Procedimiento de codecisión.*

La Comisión presentó esta propuesta de directiva el 23 de diciembre de 1998.

Primera lectura: el 6 de mayo de 1999 el Parlamento Europeo aprobó la propuesta de la Comisión, tras introducir algunas enmiendas. La Comisión aceptó la mayor parte de dichas enmiendas.

El 17 de agosto de 1999 la Comisión presentó una propuesta modificada, que actualmente se encuentra en el Consejo, a la espera de la posición común.

El 7 de diciembre de 1999 el Consejo logró un acuerdo político sobre una posición común relativa a la propuesta de Directiva sobre el comercio electrónico.

En cuanto la posición común sea formalmente adoptada, el Parlamento se pronunciará en segunda lectura.

### **3.3. Ámbito nacional**

La venta a través de INTERNET en este ámbito, puede ser interpretada de diferentes modos.

a) Venta celebrada en el domicilio del suministrador.

Se aplica la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y el Código Civil. Es el sistema más ventajoso para el suministrador, ya que no establece otras obligaciones que las propias de un comerciante que vende sus productos a través de una tienda abierta al público. Tiene el riesgo de que más adelante, cuando se generalice la modalidad del comercio electrónico, empiecen a formularse denuncias por considerar que se trata de una venta a distancia.

b) Venta a distancia.

Se aplica la Ley de Ordenación del Comercio Minorista, de 15 de enero de 1996. Algunas Comunidades Autónomas disponen de su propia ley sobre la materia, pero no son aplicables a los medios de difusión que abarquen varias CCAA, como es el caso de INTERNET.

La empresa suministradora debe solicitar autorización al Ministerio de Turismo y Comercio e inscribirse en el Registro correspondiente. Exige que se conceda un plazo de 7 días al usuario para desistir de la operación y devolver el material adquirido. Se exceptúan de la posibilidad de devolución todos los bienes que puedan ser copiados o reproducidos con carácter inmediato (como el software).

Sobre la calificación de las transacciones de comercio minorista en INTERNET como ventas a distancia, entendemos que caben perfectamente en la definición que da la Ley: "Se consideran ventas a distancia las celebradas sin la presencia física simultánea del comprador y del vendedor, transmitiéndose la propuesta de contratación del vendedor y la aceptación del comprador por un medio de comunicación a distancia de cualquier naturaleza".

Podría defenderse la tesis de que la propuesta de contratación del vendedor no se transmite, sino que permanece estática en un servidor a la espera de que los clientes potenciales la consulten, pero en cualquier caso, es evidente que la venta minorista a través de INTERNET está más cerca de la figura legal de la venta a distancia que de la venta tradicional en una tienda.

c) Venta celebrada fuera del establecimiento del suministrador.

Se aplica la Ley 26/1991, de 21 de noviembre, sobre contratos celebrados fuera del establecimiento mercantil. Exige que se conceda un plazo de 7 días al usuario para revocar el pedido y devolver el material adquirido, sin necesidad de expresar justa causa. El contrato debe ir acompañado de un documento de revocación. Exige la firma de un contrato específico firmado por el usuario con "su puño y letra". No es aplicable a las operaciones de cuantía inferior a las 8.000 pesetas.

*Conclusiones.*

Aunque lo ideal sería mantener la idea de que una transacción minorista a través de INTERNET no debería diferenciarse de una venta convencional en un establecimiento abierto al público, debemos advertir que tanto la Ley española como la Directiva comunitaria sobre la materia establecen que se trata de una venta a distancia.

Por ello, será importante tener en cuenta los requisitos que la Ley de Ordenación del Comercio Minorista establece:

- a) Plazo de ejecución: De no indicarse en la oferta el plazo de ejecución del pedido, éste deberá cumplimentarse dentro de los treinta días siguientes al de su recepción por el vendedor.
- b) Pago anticipado: Sólo podrá exigirse el pago antes de la entrega del producto cuando se trate de un pedido que se haya elaborado con algún elemento diferenciador para un cliente específico y a solicitud del mismo.
- c) Pago mediante tarjeta de crédito: Cuando el importe de una compra hubiese sido cargado utilizando el número de una tarjeta de crédito, sin que ésta hubiese sido presentada directamente o identificada electrónicamente, su titular podrá exigir la inmediata anulación del cargo. En tal caso, las correspondientes anotaciones de adeudo y abono en las cuentas del proveedor y del titular, se efectuarán a la mayor brevedad. Sin embargo, si la compra hubiese sido efectivamente realizada por el titular de la tarjeta y, por lo tanto, hubiese exigido indebidamente la anulación del correspondiente cargo, aquél quedará obligado frente al vendedor, al resarcimiento de los daños y perjuicios ocasionados como consecuencia de dicha anulación.
- d) Derecho de desistimiento: El comprador podrá desistir libremente del contrato dentro del plazo de siete días contado desde la fecha de recepción del producto. En el caso de que la adquisición del producto se efectuase mediante un acuerdo de crédito, el desistimiento del contrato principal implicará la resolución de aquél. El ejercicio del derecho de desistimiento no estará sujeto a formalidad alguna. El derecho de desistimiento del comprador no podrá implicar la imposición de penalidad alguna, si bien, el comprador deberá satisfacer los gastos directos de la devolución, y, en su caso, indemnizar los desperfectos del objeto de la compra. La Ley exige que el pago se efectúe de manera simultánea a la entrega o con posterioridad y que el plazo de siete días empiece a transcurrir en el momento de la entrega.
- e) Excepciones al derecho de desistimiento: El derecho de desistimiento no será aplicable, salvo pacto en contrario, a las ventas de objetos que puedan ser reproducidos o copiados con carácter inmediato. Ello significa que los programas de ordenador, informes, imágenes, gráficos y demás obras en formato digital pueden quedar expresamente excluidas del derecho de desistimiento.
- f) Pago mediante tarjeta: El consumidor podrá solicitar la anulación de un pago en caso de utilización fraudulenta de su tarjeta de pago, con devolución de las sumas abonadas.

Finalmente, nuestra atención se centra en el *"Anteproyecto de Ley española sobre el Comercio Electrónico"*.

Al hilo de la posición común adoptada por El Consejo de Ministros de Mercado Interior de la Unión Europea, donde se contienen ya garantías claras para permitir el desarrollo, en los Estados miembros de la Unión Europea, del Comercio Electrónico, España, aprueba el anteproyecto de Ley.



El texto consta de treinta y cuatro artículos, divididos en siete títulos, dos disposiciones adicionales y tres disposiciones finales. Además, incorpora un anexo de definiciones que tiene por objeto conocer el alcance de determinados términos empleados en la propia Ley.

El Título 1, bajo la rúbrica de "DISPOSICIONES GENERALES" determina, con claridad, el ámbito de aplicación de la Ley, encuadrando el servicio de comercio electrónico entre los servicios de la Sociedad de la Información. El Título 11 regula la "PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE LA SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN", partiendo del régimen de libre competencia y de la libertad de actuación de los operadores y determinando, para garantizar determinados valores, restricciones tasadas a los referidos principios. En el mismo Título, se regula el régimen aplicable a los servicios de la Sociedad de la Información. Se recoge, también, la regulación de las obligaciones de los prestadores de servicios de la Sociedad de la Información, particularmente la de suministrar información a los usuarios, y el régimen de responsabilidad que es aplicable a aquéllos.

Igualmente, se prevé la existencia de los denominados códigos de conducta, partiendo de que las Administraciones públicas fomentarán, a través de la coordinación y el asesoramiento, la elaboración y aplicación por las asociaciones y organizaciones comerciales, profesionales y de consumidores, de códigos de conducta que afecten a sus intereses, con el objeto de hacer efectivo el cumplimiento de la Ley.

El Título III contiene el régimen aplicable a las comunicaciones comerciales por vía electrónica y a las denominadas profesiones reguladas. En particular, se recoge la normativa aplicable a las comunicaciones comerciales por correo electrónico, no solicitadas. Conforme a lo previsto en la posición común de la Directiva, se establecen determinadas pautas aplicables a las profesiones reguladas.

El Título IV prevé el régimen aplicable a los contratos por vía electrónica. Parte del pleno respeto al régimen jurídico vigente respecto del común de los contratos, determinado, no obstante, que serán plenamente válidos y eficaces. Se recoge la obligación del oferente de servicios de suministrar una información clara y el régimen aplicable a la realización de cada petición. Además, con objeto de hacer valer los derechos de las partes, se recoge el procedimiento para probar la existencia de obligaciones derivadas de la contratación electrónica. Particularmente, en todo lo atinente a los derechos de los consumidores y de los usuarios derivados del contrato, se entenderá que éste se ha celebrado en España y ello determinará la competencia de la jurisdicción española para conocer de los posibles litigios que se susciten.

El Título V regula la solución judicial y extrajudicial de los conflictos. Se establece la posibilidad de prever un arbitraje telemático, sin perjuicio de la posible actuación jurisdiccional impetrada por cualquiera de las partes.

El Título VI establece el régimen de vigilancia, control y cooperación. Se determina que la Secretaría General de Comunicaciones del Ministerio de Fomento velará por el cumplimiento de las previsiones contenidas en esta Ley y el deber de colaboración de los prestadores de servicios de la Sociedad de la Información.

Por último, el Título VII regula el régimen aplicable a las infracciones y sanciones. A través de este régimen, se quiere garantizar el íntegro cumplimiento de las obligaciones nacidas de la Ley, previéndose, a tal efecto, la oportuna actuación administrativa.

En definitiva, con esta Ley se pretende facilitar el desarrollo del comercio electrónico, sin merma alguna de las garantías de los usuarios.

La importancia de las nuevas tecnologías debe hacer que su introducción en la sociedad española se lleve a cabo dinamizando el tejido empresarial y, al mismo tiempo, protegiendo suficientemente los derechos de los usuarios, estableciéndose, a tal efecto, las oportunas garantías.

#### **4. FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO: ASPECTOS GENERALES**

El comercio electrónico se halla actualmente todavía en una fase inicial, de expansión y constante evolución. Desde el punto de vista tributario, empiezan a aparecer los primeros problemas, pero las soluciones normativas a los mismos aún se encuentran, en general, en un período de formulación de principios o directrices que han de guiar las futuras reformas.

Los principales problemas que atañen al comercio electrónico, desde una perspectiva fiscal, pueden reconducirse a uno solo: la disminución de recaudación. En efecto, los Estados y las organizaciones internacionales y supranacionales, como la UE, ya han mostrado su preocupación por el empleo de las nuevas tecnologías de la información en las relaciones comerciales, especialmente en el ámbito internacional, que pueda implicar una bajada en la recaudación de tributos, debido, fundamentalmente, a los problemas de calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones que se llevan a cabo en el comercio electrónico, a las dificultades en la localización de las actividades comerciales en un entorno telemático y, finalmente, a los problemas con que se encuentran las Administraciones tributarias para controlar las transacciones comerciales electrónicas y luchar contra el fraude en este terreno.

Estas cuestiones tributarias conflictivas afectan, principalmente, a los impuestos sobre la renta (personal y societaria) y al IVA. También inciden, desde luego, sobre otros tributos (por ejemplo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o los Impuestos Aduaneros, etc.), pero es en los tres primeros impuestos donde se producen, hoy en día, los problemas más relevantes. Para solucionar los citados problemas tributarios planteados por el comercio electrónico se han propuesto diversas vías de solución.

Por un lado, se ha planteado la posibilidad de crear algún tipo de impuesto específico sobre el comercio en la red, fundamentado en aspectos tales como el uso, el acceso, el ancho de banda o la descarga de programas informáticos a través de INTERNET o, en general, las redes telemáticas. Se trata del denominado *bit tax*, un tributo de compleja recaudación, cuyo sujeto pasivo sería el usuario de INTERNET, en el que los “servidores” de la red actuarían como retenedores, estando constituida la base imponible por el número de bits utilizados en cada transacción o transmisión telemática.

En relación con este tributo, se ha dicho que el intercambio de información a través de INTERNET no supone ninguna energía, bien o producto susceptible de justificar por sí mismo un impuesto autónomo. En este sentido, un gravamen cuyo hecho imponible fuera el número de *bits* transmitidos o bien el tiempo de conexión a la red podría calificarse de inconstitucional por vulnerar el principio de

capacidad económica establecido en el art. 31 CE. Evidentemente, el crear un nuevo tributo que, de alguna manera, compense la baja de recaudación producida por la expansión del comercio electrónico, empleando el método descrito de gravar el volumen de información transmitida electrónicamente o el tiempo de conexión a la red, puede suponer la solución más fácil, pero, sin duda, plantea serios problemas de justicia, ya que si se grava en función de del número del *bits* transmitidos, puede ocurrir que llegue a pagarse la misma cantidad de impuestos por enviar un mensaje por correo electrónico a un amigo que por celebrar un contrato electrónico entre un par de amigos, si en ambos casos coincidiera el número de bits transmitidos o el tiempo de conexión en la red.

Una solución alternativa que se ha planteado, es la supresión de cualquier imposición sobre las mismas, convirtiendo a INTERNET en un “espacio libre de impuestos”. También en este caso se trata de una medida que no ofrece una solución tributaria apropiada al nuevo escenario comercial por generar una competencia desleal y mostrar una beligerancia rechazable contra los medios de contratación tradicionales.

Quizá la vía intermedia sea la más razonable. Esta vía, es la iniciada por el Informe del Tesoro Norteamericano de 1996 y seguida inmediatamente tanto por la OCDE como por la UE.

#### **4.1. Principios básicos de imposición del comercio electrónico**

Algunas organizaciones internacionales y los Gobiernos de ciertos países desarrollados han reaccionado ante los nuevos retos planteados a los sistemas impositivos pro el comercio electrónico.

Como es habitual, el Derecho siempre va por detrás de la realidad social, y el caso del comercio electrónico no representa una excepción. Por el momento, las reformas legislativas en este ámbito se hallan, en la mayor parte de los casos, en la fase de elaboración de documentos e informes que analizan esta nueva realidad social y aportan ideas generales o principios que pueden ayudar en la solución de los problemas suscitados por el comercio electrónico.

##### *A. Gobierno de los EE.UU.*

El departamento del Tesoro de EE.UU. a finales de 1996, publicó un estudio sobre las pautas que el sistema fiscal federal debería adoptar respecto a la contratación electrónica. En dicho informe, el Tesoro norteamericano establece tres fundamentos básicos sobre los que se debería sustentar la política fiscal federal en relación con el comercio electrónico.

En primer lugar, el principio de neutralidad, de acuerdo con el cual, las transacciones electrónicas que sean sustancialmente similares a aquellas que se llevan a cabo en las formas comerciales tradicionales deben tributar de manera igualmente similar. Es decir, el sistema fiscal no debe discriminar según una transacción comercial se haya realizado en forma tradicional o electrónica, de modo que no se creen incentivos al cambio de naturaleza de la transacción o de la localización de quienes intervienen en la misma.

En segundo lugar, se establece el principio de aplicación, en la medida de lo posible, de los actuales principios de fiscalidad internacional. En este sentido, la sustitución de dichos principios por otros nuevos únicamente debe producirse en casos extremos. Como consecuencia de este razo-

namiento se deriva que las nuevas medidas fiscales que se adopten deben procurar el utilizar reglas y métodos que resulten familiares y reconocibles por la comunidad internacional.

Y en tercer lugar, el Tesoro norteamericano también sugiere que el nuevo marco legislativo tributario del comercio electrónico que se establezca debe ser lo suficientemente general y flexible como para afrontar y presentar soluciones al futuro desarrollo tecnológico y a las nuevas formas de realizar negocios que pudieran surgir.

## B. OCDE

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos publica en noviembre de 1997 un documento sobre la política en relación con el comercio electrónico, en el que un apartado se dedica a la tributación del mismo. En este informe se plantea taxativamente la necesidad de analizar y readaptar los diferentes conceptos y criterios utilizados hasta el momento en materia de fiscalidad internacional.

Los aspectos fiscales del comercio electrónico han sido asimismo desarrollados por la OCDE en la mesa redonda celebrada en Turku (Finlandia) a finales de 1997. Este informe, tras realizar un análisis pormenorizado de la situación fiscal provocada por el comercio electrónico, finaliza con una propuesta de aquellos criterios que deben orientar una reforma fiscal. En concreto, se establecen los siguientes principios que han de coadyuvar a la solución de los problemas planteados: la equidad, la simplicidad, la seguridad jurídica, la eficiencia y la justicia.

De acuerdo con el primer criterio, la equidad, no deben provocarse distorsiones económicas con la introducción de los sistemas de contratación electrónica. La simplicidad supone que los costes administrativos y los de cumplimiento de las normas deben ser los mínimos posibles. En tercer lugar, la seguridad jurídica implica que los sujetos pasivos deben tener certeza de los elementos constitutivos del impuesto en un entorno informatizado. Por lo que se refiere a la eficiencia, debe evitarse en lo posible la evasión y el fraude fiscal originados por la introducción de la vía telemática en las actividades comerciales. Y, por último, la justicia, determina que el reparto de impuestos entre los países sea proporcionado.

Un paso más se da en la Conferencia Ministerial de la OCDE “Un mundo sin fronteras: obtener todo el potencial del comercio electrónico”, celebrada en Ottawa en octubre de 1998. En ella se adopta una Resolución conjunta en relación con “Las condiciones del sistema de tributación del comercio electrónico”.

Las principales conclusiones de dicha Resolución reafirman las ideas ya citadas de que, por un lado, los actuales principios tributarios pueden y deben aplicarse al comercio electrónico, y por el otro, que no es necesario crear nuevas figuras tributarios que podrían ser discriminatorias con dicho comercio electrónico.

Respecto a las Administraciones tributarias, se afirma que debe existir el comercio electrónico el mismo nivel de identificación e información del contribuyente que se exige en el comercio convencional, pero para conseguirlo puede ser preciso emplear métodos diversos.

En relación con los tributos sobre el consumo, se acuerda que la mejor opción es el gravamen en el lugar de consumo, y que los productos digitalizados no deben ser tratados como “bienes”.

Por último, respecto a las normas tributarias internacionales, se considera necesario aplicar los principios vigentes en los tratados internacionales, pero revisando y clarificando su aplicación concreta. En este sentido, se propone una nueva redacción de los Comentarios al art. 12 del Modelo de Convenio de la OCDE de doble imposición, que pretende aclarar, fundamentalmente, el tratamiento tributario de las adquisiciones de *software*, bien como cánones o bien como beneficios empresariales producto de compraventas, resaltando la circunstancia de que no influye en dicho tratamiento tributario el que el suministro del producto se efectúe a través de la red (suministro *on line*).

### C. Unión Europea

La Comisión Europea es de la opinión que, siendo de aplicación el Impuesto sobre el Valor Añadido a este tipo de transacciones, la aplicación de un nuevo impuesto como el denominado *bit tax* no es adecuado. A este respecto considera, por tanto, que un impuesto alternativo no es apropiado mientras el IVA (el impuesto con mayor armonización en Europa) sea aplicable.

Debe hacerse mención a la importante novedad normativa que supone el cambio acaecido sobre el criterio del lugar de realización de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones autorizado por la Decisión del Consejo de la UE, el 17 de marzo de 1997. Tal Decisión tiene su origen en la grave disminución por recaudación en el IVA que se estaba produciendo por la utilización de operadores de terceros países por parte de residentes en la Unión Europea.

Asimismo, es conveniente destacar las conclusiones a las que ha llegado el Comité Económico y Social de las Comunidades Europeas en el documento en el que se expresa su opinión sobre el Informe de la Comisión titulado "*Taxation in the European Union Report on the Development of Tax Systems*".

En este documento el Comité Económico y Social afirma que con el crecimiento de los servicios fronterizos, las nuevas tecnologías están siendo usadas para cambiar las rentas gravables a lugares fuera de la estructura del sistema IVA. Además, las diferencias entre los tipos nacionales de IVA ofrecen más argumentos para la evasión fiscal. La reducción de controles en los movimientos fronterizos de bienes produce pérdidas sustanciales de IVA no sólo en los presupuestos de los Estados miembros, sino también en el de la propia Unión Europea.

Ante este estado de la cuestión, el Comité Económico y Social de las Comunidades Europeas considera de vital importancia para que dentro de la UE se eviten prácticas de *dumping* fiscal, tanto la consecución del Mercado Único Europeo, como la de la Unión Monetaria Europea. Sólo la justa y leal competencia entre sistemas tributarios, se afirma, creará las condiciones favorables para trabajadores, empresarios y consumidores europeos.

Finalmente, los criterios de la UE en relación con este tema quedan aclarados por medio de la Comunicación de la Comisión al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 17 de junio de 1998, sobre "Comercio electrónico y fiscalidad indirecta de la Unión Europea y los Estados miembros en la Conferencia de Ottawa". En este sentido, la Comunicación se propone "definir varias directrices generales que orienten un estudio más detallado de las posibilidades de adaptar el actual sistema IVA comunitario, a fin de sentar las normas claras y simples que se necesitan para adaptarse al comercio electrónico en Europa y facilitar su desarrollo".

Por tanto, la Comisión "no aborda directamente los futuros cambios en el IVA en el mercado interior". Porque "en la fase actual, con una tecnología del comercio electrónico todavía en desarrollo

y sin que estén claras las pautas que seguirán las transacciones, no es necesario ni posible modificar el actual régimen fiscal. No obstante, se precisan directrices generales que tracen la dirección del debate en curso y que, en colaboración con el sector empresarial, orienten la futura evolución de la fiscalidad en este mercado global, nuevo y rápida expansión”.

La Comunicación deja claro que “el IVA se aplica a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas al consumo dentro de la UE, independientemente del medio de comunicación o de la fórmula comercial utilizada para efectuar la transacción. En consecuencia, el sistema IVA comunitario debe proporcionar la seguridad jurídica, la simplicidad y la neutralidad necesarias para el pleno desarrollo del comercio electrónico”. En esta línea, la Directriz 1ª señala que “en el ámbito de la fiscalidad indirecta, deben concentrarse todos los esfuerzos en la adaptación de los impuestos existentes, y más concretamente del IVA, al desarrollo del comercio electrónico, en consecuencia, no se contemplarán impuestos nuevos o adicionales”.

Como se verá más adelante, la calificación de la operación en el IVA como entrega de bienes o como prestación de servicios es fundamental, pues la localización del hecho imponible es diversa, lo cual puede suponer un diferente tratamiento tributario. Pues bien, la Comisión, en esta Comunicación, ha optado por calificar como “prestación de servicios” a las operaciones sobre bienes y servicios que circulan por la red (suministros *on line*). En este sentido, propone la Directriz 2ª que “una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios”.

Además, según la Directriz 3ª, debería efectuarse un cambio importante respecto a la normativa actual en este punto: “los servicios prestados *on line* procedentes de fuera de la UE a particulares comunitarios estarían sujetos al IVA, y estos mismos servicios exportados de la UE a otros países no estarían sujetos al IVA. De esta forma se garantizaría la neutralidad fiscal entre los suministros comunitarios y los no comunitarios”.

Este cambio en la normativa del IVA lo justifica la Comisión en que los servicios prestados a particulares comunitarios no están sujetos al IVA, con arreglo a las disposiciones actuales (hoy en día estas prestaciones representan volúmenes muy pequeños). No obstante, “estos servicios solicitados por consumidores particulares a empresas situadas fuera de la Comunidad para su prestación *on line* son las actividades que plantean mayores problemas en cuanto a la recaudación del IVA. Si el aumento previsto de estos servicios prestados a consumidores finales, que actualmente no están sujetos al IVA, alcanza un nivel económicamente significativo, podría ser necesario elaborar, en cooperación con los sectores empresariales, mecanismos para gravar estas prestaciones”.

Por consiguiente, “la ausencia de tal imposición generaría una competencia desleal para los agentes comunitarios que ya están obligados a gravar sus prestaciones de servicios destinadas al consumo de particulares comunitarios. De la misma manera, debido al hecho de que actualmente, según las normas comunitarias, muchos servicios *on line* están sujetos a impuestos en el lugar de origen, las empresas comunitarias deben pagar IVA sobre todos los servicios que suministran a países no comunitarios. A la inversa, los suministros procedentes de países no comunitarios a la Comunidad no están gravados, lo cual constituye claramente una doble desventaja competitiva para las empresas comunitarias. Estas discrepancias en la aplicación de los impuestos son totalmente contrarias al principio de neutralidad”.

En definitiva, la Comisión opta por el criterio de la territorialidad, que beneficia claramente a los países importadores de tecnología. (Nótese que el criterio del país de destino, como señala

BÜHLER, propio de los impuestos sobre las ventas, no es más que una variante del criterio de la territorialidad, pues, en último término, a través de él lo que se pretende es gravar únicamente el consumo de un país determinado. Ahora bien, no se aborda el problema de la contratación electrónica globalmente. La contratación electrónica de bienes y servicios que no circulan por la red sigue con el régimen general actualmente vigente. Es, pues, una propuesta que soluciona el problema parcialmente.

Además de esta calificación de las operaciones sugerida por la Comisión, se propone claramente en la Comunicación la potenciación del comercio electrónico, de forma tal que la normativa tributaria no constituya un obstáculo para su expansión. Es decir, la fiscalidad no debe desincentivar el comercio electrónico. Así, “las normas deberían ser claras y el cumplimiento debería ser lo más fácil posible a fin de evitar una carga innecesaria para las empresas”. “Los mecanismos fiscales deben ser plenamente compatibles con prácticas comerciales que es muy probable que evolucionen con el comercio electrónico. También deben ser proporcionales y tener en cuenta las necesidades específicas de las empresas que operan en INTERNET, derivadas del carácter transicional, diversificado y descentralizado del mercado” (Directriz 4ª).

En esta línea, “las normas deberán restringirse al mínimo y evitar obligaciones desproporcionadas, de manera que se facilite el desarrollo del comercio electrónico. Sin embargo, al mismo tiempo, deberá garantizarse un control efectivo de los impuestos” (Directriz 5ª). Y, a efectos de simplificar la administración de los impuestos, “es fundamental que el nuevo entorno facilite la facturación y la liquidación por medios electrónicos” (Directrices 6ª y 7ª).

#### **4.2. La imposición del comercio electrónico**

De lo expuesto parece desprenderse, por tanto, la necesidad de que cualquier reforma normativa en este terreno sea prudente, dada la fase inicial en la que se encuentra el comercio electrónico y su constante y acelerada evolución, estando atento a las nuevas prácticas empresariales y comerciales. Asimismo, dicha reforma debe conducir a una normativa clara sobre el particular, que permita tener la suficiente seguridad jurídica al efectuar las transacciones comerciales, introduciendo la mínima presión fiscal indirecta sobre las partes contratantes, y utilizando y potenciando los medios telemáticos en las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente, así como en la asistencia mutua entre Estados.

En esta línea, la postura más aceptada pasa por el mantenimiento de las actuales figuras impositivas fundamentales, limitándose la reforma normativa al ámbito de cuestiones puntuales que permitan la debida adecuación de los impuestos existentes a las nuevas realidades surgidas en el ámbito del comercio electrónico.

Los tributos que gravan el comercio electrónico, son aquellos que recaen sobre el comercio, en general. Es decir, por un lado, los impuestos sobre la renta, y por el otro, los impuestos sobre el tráfico empresarial y, en menor medida, no empresarial.

En el ámbito de la contratación electrónica, los tributos que poseen una mayor relevancia por ser aquellos que plantean las cuestiones fiscales más conflictivas, son, por un lado, los impuestos sobre la renta, es decir, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) y el Impuesto sobre Sociedades (IS); y por el otro, el impuesto que grava el consumo: el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). También inciden sobre la contratación electrónica otros tributos, como por ejemplo, los Impuestos Aduaneros (II.AA.), el Impuesto sobre

Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO) o los Impuestos Especiales (I.I.EE.), pero su repercusión en el nuevo escenario comercial es menor.

Respecto al pago por medios electrónicos, recaen sobre el mismo los impuestos sobre la renta, especialmente en lo relativo a las normas anti-paraisos fiscales. Pero, el tributo que tiene una mayor trascendencia en este ámbito es el arcaico Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (IAJD), que suscita un buen número de problemas en su aplicación.

Antes de analizar la tipología de los problemas planteados, cabe efectuar dos matizaciones previas. En primer lugar, que al ser el comercio electrónico un fenómeno de reciente aparición sujeto a una constante y acelerada evolución, empiezan a plantearse problemas tributarios sin que existan en la mayoría de los casos soluciones normativas específicas, encontrándonos en una fase previa de planteamiento de principios generales o directrices que han de guiar una futura regulación sobre el particular.

La segunda precisión que cabe efectuar es que todos los problemas en este campo de la fiscalidad del comercio electrónico se pueden reconducir a uno solo: la disminución en la recaudación que supone o puede suponer el empleo de las nuevas tecnologías en las relaciones comerciales. Y es que, como se verá, la mayor parte de los aspectos conflictivos del comercio electrónico desde el punto de vista tributario se centran en el ámbito de la fiscalidad internacional, sobre todo, referida a la imposición sobre la renta (de personas físicas y jurídicas) y sobre el consumo, fundamentalmente, el IVA (que, no lo olvidemos, constituye un recurso primordial para la financiación de la UE).

Entre los principales problemas tributarios del comercio electrónico destacan, en relación con la contratación electrónica, los tres siguientes: en primer lugar, los problemas de calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones que se llevan a cabo en el comercio electrónico; en segundo lugar, las dificultades en la localización de las actividades comerciales en un entorno telemático, y en tercer lugar, los problemas con que se encuentran las Administraciones tributarias para controlar las transacciones comerciales llevadas a cabo por esta vía telemática. Por último, y en relación con los medios de pago electrónicos, se cuestiona por otra parte de la doctrina de la aplicación del IAJD a los documentos electrónicos, e incluso la propia existencia de dicho tributo.

En cuanto a las soluciones propuestas respecto a los problemas tributarios del comercio electrónico, el abanico se despliega desde los planteamientos más reformistas que abogan por la necesidad de revisar a fondo los conceptos fiscales tradicionales desarrollados en torno al movimiento físico de personas y mercancías, a aquellos otros planteamientos basados en la plena validez actual de los conceptos tradicionales de la fiscalidad internacional. Nos movemos, en definitiva, desde las propuestas reformistas, como, por ejemplo, las basadas en la declaración de INTERNET como un espacio libre de impuestos o en la creación de nuevos tributos (p.e., *bit tax*), a las basadas en el mantenimiento de los tributos actualmente existentes.

## **5. COMERCIO ELECTRÓNICO E IMPOSICIÓN DIRECTA**



En el presente apartado se acomete el estudio de los principales problemas que plantea la fiscalidad de la contratación electrónica en el ámbito de la imposición sobre la renta. En particular, se consideran las principales cuestiones que el desarrollo del comercio electrónico suscita a la fiscalidad en el ámbito tanto de las obligaciones materiales como de las obligaciones formales y de la gestión tributaria, exponiéndose, asimismo, algunas de las soluciones ofrecidas a la amplia y compleja problemática suscita en ese contexto de la fiscalidad del comercio electrónico.

### **5.1. Calificación de las rentas obtenidas**

Sin duda, las implicaciones originadas por la revolución digital se han manifestado también en la propia calificación de los flujos de renta transfronterizos, y, en particular, en la problemática específica de su distinción según la naturaleza del soporte utilizado en la operación y según, por otra parte, que el origen de tales rentas sean entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Un aspecto esencial en este sentido es la aparición de serios problemas de calificación de rentas y, como consecuencia, la inevitable recalificación de algunos tipos de operaciones que puede comportar el comercio electrónico y las consiguientes repercusiones fiscales que de ello se pueden derivar. A ello cabe añadir las consecuencias que en términos de planificación fiscal pueden surgir de las decisiones que se adopten en cuanto a la calificación fiscal de las rentas derivadas del uso del comercio electrónico.

Esta situación, a su vez, adquiere una especial dimensión en el caso de las operaciones internacionales entre países cuyas relaciones fiscales se rigen por la firma de convenios de doble imposición internacional. En dicho supuesto, la calificación de la renta de una u otra forma determinará su posible tributación en uno u otro Estado, con la aparición en ocasiones de situaciones de doble imposición o, incluso, de ausencia de imposición, lo que puede agravarse, en ocasiones, por la dificultad de controlar y, en su caso de determinar la naturaleza de las operaciones efectuadas y de las rentas obtenidas. Ello explica la importancia que viene concediéndose a la existencia en este ámbito de un cierto grado de coordinación normativa internacional que evite la aparición de esas situaciones tanto de doble imposición internacional como de ausencia de imposición.

Empezando por la cuestión relativa a la calificación de las rentas obtenidas, se hace necesario diferenciar, por un lado, los problemas tributarios que se pueden plantear cuando la contratación por vía telemática tenga por objeto bienes o servicios que no se suministran o prestan a través de la red (comercio *off line*) o bien cuando los bienes y servicios circulen por la red y se adquieran a través de la misma mediante la simple transmisión digital, de ordenador a ordenador, de los mismos (comercio *on line*).

En el caso del comercio *off line* se trata, en la mayoría de las ocasiones, de operaciones donde el cliente elige un bien material recogido en un catálogo *on line* y le solicita al vendedor que se lo suministre por los medios convencionales. Asimismo, puede tratarse de la prestación de algún servicio profesional, en sentido estricto, cuya contratación se efectúa a través de la red.

Se trata, en definitiva, de contratos electrónicos que tienen por objeto bienes materiales o servicios que no se entregan o se prestan a través de la red. Desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica, la cuestión es determinar la incidencia en este tipo de operaciones de la vía telemática como mecanismo de contratación.

En general, la venta de bienes materiales o la prestación de servicios a través de esta modalidad de contratación electrónica no plantea especiales problemas desde el punto de vista de la imposición directa. No se trata de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual, y por tanto, no nos encontramos ante cesiones de uso, que dan lugar a cánones. En este sentido, se puede concluir que, en este tipo de contratos, es irrelevante el hecho de la utilización de la vía telemática, desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica.

Por consiguiente, el objeto de esta modalidad de contratación tributa con arreglo al régimen general aplicable en el ámbito de la imposición sobre la renta: bien sea en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas, bien en el Impuesto sobre Sociedades como beneficio gravable ; o bien como renta sometida a tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En consecuencia, se trata de aplicar a las rentas obtenidas la normativa general del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995, de 27 de diciembre), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998, de 9 de diciembre) o del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (Ley 41/1998, de 9 de diciembre) que grava los beneficios de las ventas realizadas o los servicios prestados.

No obstante, el objeto de este tipo de contratación por red puede consistir en bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual (por ejemplo, la adquisición a través de una página *Web* de un programa de ordenador contenido en un *diskette* y no mediante la descarga electrónica de la información en el ordenador del adquirente). Ahora bien, lo habitual en el ámbito del comercio electrónico, es que cuando estamos en presencia de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual (programas de ordenador, obras literarias, musicales, etc.) la transmisión de los mismos se realice de forma telemática entre los ordenadores del proveedor y del adquirente.

En cualquier caso, los problemas de mayor relevancia, que obligan a realizar una destacada labor interpretativa y de calificación de rentas, se plantean cuando los bienes o servicios se descargan de forma electrónica efectuándose su transmisión a través de la red (comercio *on line*). Esto es así porque es en este campo donde las tecnologías de la información han registrado los avances más importantes: la utilización de la vía telemática para "transportar" las mercancías, es decir, para transmitir, vía electrónica, los bienes o servicios directamente desde el proveedor al adquirente, gracias a la posibilidad de digitalizar determinados productos o servicios.

A ello debe añadirse necesariamente las dificultades de control de este tipo de operaciones. Así, por ejemplo, en el caso de la adquisición de una aplicación informática mediante la correspondiente descarga del archivo que la contiene en el ordenador del adquirente, convierte en una tarea complicada la determinación del volumen de ventas de dicha aplicación, y con ello, de la renta generada en esa actividad. Pues bien, aceptada la dificultad que existe de determinar *a posteriori* el número exacto de las descargas de archivos efectuadas, una solución factible pasaría, por ejemplo, por imponer a los proveedores de servicios de INTERNET que tienen alojados los sitios *web* una obligación de suministro de información sobre el volumen de las descargas efectuadas en cada sitio *web*. No obstante, nuevos problemas surgen derivados de la imposibilidad de considerar cada descarga como una venta (p.e.; descargas gratuitas, descarga de versiones no operativas que exigen el registro posterior para la obtención de la versión plenamente operativa, etc.).

Volviendo a la cuestión principal de la calificación de las rentas correspondientes a las operaciones de comercio electrónico desarrolladas de forma *on line*, cabe comenzar señalando que en este caso las condiciones de adquisición del producto digitalizado pueden consistir bien en la adquisición de un producto en soporte informático, de la misma forma que podría hacerse en otro tipo de sopor-

te, o bien en la obtención de un derecho para su uso. En cualquier caso, y por lo que se refiere a la contratación electrónica de bienes o servicios que circulan por la red, el soporte telemático no debe implicar, necesariamente y en todos los casos, la calificación de la renta obtenida como una cesión de uso.

Puede darse perfectamente una adquisición de un bien digitalizado (un libro, una obra musical, una película, etc.) por medio de la red, sin que tenga que calificarse como una cesión de uso únicamente porque su soporte no sea material (el papel, un *compact-disc*, una cinta de vídeo, etc.). En otras ocasiones, la renta derivada de ese comercio de bienes inmateriales responderá expresamente al concepto de cesión de uso, planteándose en este caso especiales problemas relativos a la determinación del volumen y valor de las operaciones realizadas.

Las consecuencias fiscales, desde el punto de vista de la imposición directa son, en cada caso, diversas. En el primero, estamos sencillamente ante una contraprestación por una adquisición de un bien o una prestación de un servicio. En el segundo, ante pagos por el uso o la cesión de un derecho de uso, es decir, ante lo que en el ámbito de los Convenios para evitar la doble imposición internacional se denominan "cánones".

Respecto a las rentas de las compraventas internacionales, normalmente, son calificadas en los Convenios de doble imposición internacional como rentas empresariales (arts. 7 y 14 del MC) o ganancias de capital (art. 3 del MC), en cuyo caso su tributación, también como norma, sólo procederá en el Estado de residencia del perceptor de las mismas, y no en el de su origen o fuente. La regla es, de acuerdo con el Modelo de convenio, la tributación exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario.

En cuanto a las rentas vinculadas a la cesión de uso, esto es, los cánones, es preciso matizar su definición y forma de tributación a efectos de los convenios de doble imposición internacional.

Empezando por la definición de cánones, el Modelo de Convenio de la OCDE establece que: "El término "cánones" utilizado en el presente artículo comprende las remuneraciones de cualquier clase pagadas por el uso o la cesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o comercial, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, y por las informaciones relativas a experiencias (*know-how*) industriales, comerciales o científicas".

A su vez, el Modelo de Convenio reconoce el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario, siempre que sea el beneficiario efectivo de los cánones. Por tanto, la exención en el Estado fuente no se aplica cuando un intermediario, como por ejemplo, un agente u otro mandatario, se interpone entre el acreedor y el deudor, y ello salvo que el beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante. En cualquier caso, esta disposición no resulta aplicable a los cánones procedentes de un tercer Estado ni a los cánones procedentes de un Estado contratante atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado contratante.

España, en consonancia con su carácter de país importador neto de tecnología, tiene formuladas, en relación a los cánones, diversas reservas al Modelo de Convenio, atribuyéndose, de un lado, el derecho de gravar los cánones en la fuente, y, de otro, el derecho a gravar en la fuente en concepto de cánones las rentas procedentes de la asistencia técnica relacionada con el uso o la cesión de

uso de derechos o informaciones no divulgadas (*know-how*) y del arrendamiento de equipos o de contenedores.

Por otra parte, el Modelo de Convenio de 1992 rompe con la línea seguida en los anteriores Modelos de Convenio (los de 1963 y 1977) consistente en incluir en la definición de cánones las "rentas derivadas del uso o la cesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico", optándose en el nuevo Modelo de Convenio por incluir tales rentas de alquileres en el ámbito de los beneficios empresariales, resultando de aplicación, en consecuencia, lo dispuesto en los artículos 5 (Establecimiento permanente) y 7 (Beneficios empresariales) del Modelo de Convenio. No obstante, debe matizarse al respecto que España tiene formulada una reserva a este punto del Modelo de Convenio, atribuyéndose en nuestro país el derecho a seguir gravando en la fuente en concepto de cánones las rentas derivadas del alquiler de equipos industriales, comerciales o científicos, y, asimismo, de contenedores.

En cuanto a las rentas generadas por la venta de tales equipos, su tratamiento fiscal en el Modelo de Convenio es el correspondiente a las ganancias de capital. Cuando en un contrato se combinen ambos elementos (alquiler y venta), la determinación de la naturaleza de las rentas y su correspondiente trato fiscal quedará determinado en función del elemento predominante y de la intención de las partes en la propia configuración del contrato.

Atención especial se dedica en los Comentarios al Modelo de Convenio al trato fiscal aplicable a las rentas derivadas de los programas informáticos (*software*), destacando, al respecto, el rápido desarrollo de las tecnologías informáticas en los últimos años así como el volumen alcanzado durante los últimos años por las transferencias tecnológicas internacionales en el campo de la informática. Se define el programa informático como un programa, o una serie de programas, que contiene las instrucciones destinadas a un ordenador, a los efectos del funcionamiento operativo del propio ordenador (sistemas operativos) o de la ejecución de otras tareas (sistemas de aplicación). En cualquiera de los casos, se considera que los derechos sobre un programa informático constituyen una forma de propiedad intelectual.

La transferencia de tales derechos, según los Comentarios al Modelo de convenio, puede efectuarse de diversas formas, que va desde la transmisión de la totalidad de los derechos a la venta de un producto de utilización sujeta a diversas restricciones. Asimismo, la remuneración puede revestir diversas formas. Todo ello convierte en una tarea difícil la distinción entre los pagos correspondientes a programas informáticos que deben calificarse de cánones y los que deben considerarse como otro tipo de pagos. En concreto, se fijan tres categorías en cuanto al tipo de rendimiento que pueda obtenerse por las distintas modalidades de explotación económica de los programas informáticos.

El primero es aquél en que los pagos se realizan de tal forma que no se transfiere la totalidad de los derechos sobre el programa informático. En este caso de transferencia parcial de los derechos, la remuneración sólo tendrá la calificación de canon bajo determinadas circunstancias. Ello ocurrirá, en concreto, cuando el transmitente sea el autor del programa (o alguien que haya adquirido del autor los derechos de distribución y reproducción del programa) que cede una parte de sus derechos a una tercera persona para que ésta a su vez desarrolle o explote comercialmente el programa, particularmente a través de su distribución y desarrollo. En el caso de que esa adquisición del programa informático tenga por objeto su uso personal o profesional por parte del adquirente, la contraprestación deberá tratarse como renta de una actividad económica conforme a los artículos 7 (beneficios empresariales) o 14 (servicios profesionales independientes) del Modelo de Convenio, considerándose, a su vez,

irrelevante el que el programa informático esté protegido por un derecho de autor o que su utilización por el comprador esté sujeta a restricciones.

El segundo caso que se contempla es aquél en que los pagos se realizan en contraprestación a la enajenación todos los derechos inherentes al programa informático. En la medida en que el pago es realizado por la transferencia de la plena propiedad, el pago no constituye un canon. A la misma conclusión parece llegarse en determinados supuestos de una enajenación importante aunque parcial de derechos que comprenda: i) un derechos exclusivo de utilización durante un determinado periodo de tiempo, o en una zona geográfica determinada, ii) el pago de una contraprestación adicional en función de la utilización del programa, o iii) una contraprestación bajo la forma de un pago único a tanto alzado de importancia considerable. En general, se considera que en el caso de transferencia, total o parcial, de la propiedad de los derechos la contraprestación no puede referirse al uso de los derechos. La naturaleza de la transacción, que es la de una enajenación, no puede resultar modificada por la forma que adopte la contraprestación, por el pago a plazos de la contraprestación o por el hecho de que los pagos se vinculen a una determinada contingencia.

El tercer caso que se considera es aquél en que los pagos relacionados con el programa informático se realizan como consecuencia de un contrato mixto. Se trata de contratos que comprenden, por ejemplo, ventas de un equipo informático con programas incorporados y concesiones del derecho de uso de un programa junto con prestaciones de servicios. En dicho supuesto, se hace preciso desglosar la parte del precio estipulado en el contrato que corresponda a cada prestación y tratar como canon exclusivamente la relativa a la cesión de uso del programa.

Por su parte, España, en el ámbito de las observaciones formuladas por los países a los Comentarios al Modelo de Convenio, considera que los pagos relativos a los programas informáticos han de interpretarse como cánones si no se transfieren plenamente los derechos sobre el mismo, y ello tanto si los pagos se efectúan como contraprestación a la utilización de un derecho de autor sobre un programa informático para su explotación comercial como si los mismos corresponden a un programa informático adquirido para la utilización personal o profesional del comprador. En este sentido discurren, asimismo, las disposiciones de la Dirección general de tributos de 11 de julio de 1977 y de 31 de julio de 1998. En ellas se establece que los pagos efectuados en contraprestación de derechos parciales sobre el software tendrán la consideración de cánones, incluso si se trata de un programa estándar y al margen de la posible inclusión en el mismo de actividades auxiliares.

Según la posición española, por tanto, si no se da una plena transmisión de los programas de ordenador, y aun en el caso de que su destino sea el uso personal o profesional o empresarial del comprador, la renta generada por la transacción podrá ser calificada como canon. Es decir, el citado artículo 12 abarcará las operaciones en las que tenga lugar una transmisión de derechos “parciales” o no plenos sobre los programas de ordenador, así como aquéllas que comprendan la cesión del uso, aun cuando éste se agote en la persona o en el negocio del usuario, y no se destine a su desarrollo o explotación comercial.

Pues bien, en principio no parecen desprenderse especiales consecuencias de la consideración de las rentas derivadas de los programas de ordenador como beneficios empresariales (art. 7 del MC) o como cánones (art. 12 del MC), puesto que en cualquiera de los dos casos el Modelo de Convenio sigue como criterio general la atribución del derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario de la renta. El problema se plantea en el caso de aquellos convenios de doble imposi-

ción internacional que, en materia de cánones, han optado por reconocer un derecho limitado de gravamen al Estado de la fuente, como ocurre en el caso de España.

No obstante, y en adición a ese criterio general, debe matizarse que en los convenios españoles más recientes es posible observar una cierta tendencia a introducir criterios alternativos de reparto de la competencia impositiva entre los estados contratantes. Así, por ejemplo, en algunos convenios españoles (Bolivia, Canadá, Francia, Méjico) se ha optado por combinar la tributación exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario para determinadas categorías de renta con la aplicación de un tipo único de retención para algunos tipos específicos de renta.

En otros convenios españoles (Argentina, China, Estados Unidos, Filipina, India, Irlanda, Tailandia) se ha optado por establecer tipos de retención diferenciados dentro del régimen de los cánones asociados cada uno de ellos a categorías distintas de derechos de autor. A título de ejemplo, el Convenio de Doble Imposición entre España y EE.UU. cuando regula el reparto de soberanías fiscales entre ambos países en materia de cánones, establece tres tipos de retención en la fuente en materia de cánones en función de la situación que origina el pago del canon. La norma del Convenio de doble imposición (artículo 12) establece, junto a un tipo general del 10%, dos tipos de gravamen "especiales": uno del 5%, para derechos de autor sobre obras literarias, musicales y artísticas; y otro del 8%, para películas y otros medios de reproducción de la imagen o el sonido, derechos sobre obras científicas y bienes de equipo.

La consecuencia es la aparición de serios problemas de interpretación y calificación por la necesidad de asociar los programas informáticos a alguna de las categorías de derechos de autor contempladas en el respectivo convenio de doble imposición internacional. El debate se centra en cuál de las tres clases de rentas deben tener encaje los flujos monetarios remitidos al Estado de residencia del beneficiario en retribución por el uso de programas de ordenador. Es decir, si la "obra informática" debe ser calificada, a estos concretos efectos fiscales, como "obra literaria", como "obra científica" o bien como un concepto particular, propio y ajeno a ambas.

En el caso de Estados Unidos, por ejemplo, las multinacionales informáticas argumentan que los programas informáticos deben ser calificados como "obra literaria", y que sus rentas deben beneficiarse del tipo más beneficioso del Convenio de doble imposición, procediendo, en consecuencia, a autoliquidar de ese modo. El criterio administrativo, en las contestaciones a consultas, difiere de esa tesis, y actuaciones inspectoras subsecuentes, también discrepantes, regularizan esa situación, generando expedientes litigiosos en vía económico-administrativa, primero, y, jurisdiccional, luego. La posición de la Inspección se inclina, principalmente, por regularizaciones en atención al tipo del 8%, considerando los programas de ordenador como "obras científicas", aun cuando algún pronunciamiento consultivo ministerial opte por entender que el tipo de tributación debía ser el 10%, rechazando que las rentas en cuestión hayan de beneficiarse de ninguno de los tipos "especiales" bonificados.

En torno a este conflictivo asunto, existen decisiones de los tribunales en contra de la calificación de los programas de ordenador como "obras literarias" (p.e., Resolución del TEAR de Madrid de 30 de septiembre de 1992, o las Resoluciones del TEAC, de 29 de septiembre de 1993 y 30 de abril de 1995) y a favor (Sentencias de la Audiencia Nacional, de 10 de octubre de 1995 y de 12 de diciembre de 1995).

Por otra parte, en la Conferencia Ministerial de la OCDE "Un mundo sin fronteras: obtener todo el potencial del comercio electrónico", celebrada en Ottawa en octubre de 1998, se ha propuesto una nueva redacción de los Comentarios números 12 a 17 al art. 12 del Modelo de Convenio de doble

imposición de la OCDE. La nueva redacción omite las referencias al “uso personal o comercial” y pretende clarificar la línea divisoria entre la “adquisición parcial de derechos” de propiedad intelectual (cánones) y la adquisición de una copia del programa de ordenador (beneficio empresarial por compraventa internacional).

Asimismo, en relación con esta problemática de la calificación fiscal de las rentas derivadas de la comercialización electrónica de los bienes y servicios que circulan a través de la red deben tenerse en cuenta los criterios específicos que aparecen desarrollados en OCDE (2000b).

Empezando por el supuesto de compra mediante contratación electrónica de bienes o servicios que son suministrados por el vendedor al cliente de forma *off line*, se considera que los pagos derivados de tales operaciones deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del MC) y no en el de los cánones (art. 12 del MC).

Por su parte, en el caso de que el cliente seleccione un producto de un catálogo de programas informáticos y otros productos digitales y adquiera el producto directamente de forma electrónica de un proveedor comercial mediante la correspondiente descarga del producto en su ordenador (comercio *on line*), entonces se plantea la dialéctica de la calificación de los pagos correspondientes a esa operación como beneficios empresariales o cánones.

En concreto, se considera que si lo que adquiere el cliente es el derecho a explotar comercialmente los derechos de explotación correspondientes al producto digital entonces el pago, realizado por la cesión de uso de tales derechos será considerado un canon. En el caso, por ejemplo, de un *ED*-tor que adquiere el derecho de reproducción correspondiente a un dibujo para incluirlo en la cubierta de un libro que está produciendo, el uso se concreta en la reproducción y venta, con fines comerciales, del dibujo objeto del derecho.

Por el contrario, si la adquisición del producto digital no comporta ese derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al producto digital, entonces surgen criterios diferentes.

La opinión que cuenta con mayor aceptación es que los pagos efectuados por el cliente no constituyen cánones sino beneficios empresariales (art. 7 del MC), sin que, a su vez, el hecho de que el producto sea entregado de forma electrónica pueda alterar la clasificación establecida de la operación. El objetivo de la operación, para el proveedor y el cliente, es la entrega electrónica de un producto digital que el cliente puede utilizar, sin que se permita, sin embargo, al cliente usar el derecho de reproducción correspondiente a ese producto. El método de entrega utilizado responde simplemente a criterios de eficiencia y de costes de distribución.

Sólo un enfoque minoritario considera que el pago efectuado por el cliente en ese tipo de operación es un canon. Bajo esta perspectiva, el pago no se considera efectuado para adquirir la copia del programa informático u otro producto digital, sino por el derecho a realizar la copia, y, por tanto, por el uso o la cesión de uso del derecho de reproducción. Se mantiene, además, que en este tipo de operaciones no hay propiedad o servicio, sino el derecho a realizar la copia, que es adquirido por el cliente del proveedor. En absoluto puede entenderse que la realización de la copia sea una parte irrelevante de la operación, sino que constituye su esencia. El pago se efectúa íntegramente por adquirir el derecho a copiar y constituye un canon.

Otro supuesto que se contempla es aquél en que el proveedor de programas informáticos u otro producto digital se compromete a entregar al cliente actualizaciones y ampliaciones relativas al producto digital, sin que exista compromiso para producirlas específicamente para un determinado consumidor. También en este caso se mantiene la discrepancia entre la posición dominante que califica los pagos correspondientes a esas entregas como beneficios empresariales, con independencia de que la entrega sea efectuada sobre un medio material o de forma electrónica, y la posición minoritaria que califica el pago como canon cuando la entrega es realizada de forma electrónica.

Un supuesto objeto de especial consideración es el del cliente que obtiene el derecho a usar el software u otro producto digital durante un periodo de tiempo inferior a la vida útil del producto. Se trata de un producto que bien puede ser suministrado en un soporte tangible (p.e.; un CD) o bien puede ser descargado electrónicamente en un ordenador, y que al término de la licencia todas las copias del producto son borradas o se hacen inservibles. Pues bien, en dicho supuesto se hace preciso diferenciar las situaciones en que el producto es suministrado sobre un soporte tangible de aquéllas otras en que es descargado de forma electrónica.

En el primer caso, cuando el producto es suministrado en un soporte tangible la opinión mayoritaria es que el pago por el suministro comercial de ese producto digital de duración limitada debe incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del MC). No obstante, dado que algunos de los actuales convenios de doble imposición internacional incorporan un concepto de canon que incluye "los pagos por el uso, o el derecho de uso, de un equipo científico, comercial o industrial", se plantea la cuestión de si en esa definición podría entenderse incluido el pago por un producto digital de duración limitada suministrado en un soporte tangible. En la medida en que la disponibilidad temporal de este producto es limitada, podría entenderse que esta operación es equivalente a un alquiler y, por tanto, considerarla incluida en la definición anteriormente expuesta de canon.

Ahora bien para que ese fuera el caso se considera que deberían cumplirse tres requisitos: primero, que ese producto digital de duración limitada suministrado en un soporte tangible sea considerado un equipo; segundo, que sea considerado un equipo "científico, comercial o industrial"; y, tercero, que el pago por el producto sea considerado realizado por "el uso, o el derecho de uso" de ese producto. En este sentido, la opinión mayoritaria es que tal producto no puede ser considerado un "equipo", que tampoco puede ser considerado un equipo "científico, comercial o industrial" y que el pago no debe entenderse efectuado por "el uso, o el derecho de uso". La conclusión, por tanto, es que el pago no debe considerarse canon, sino beneficio empresarial.

En el segundo caso, esto es, el del producto digital de duración limitada que es descargado electrónicamente en el ordenador del cliente, resultan aplicables los comentarios efectuados para el supuesto anteriormente analizado de la adquisición de un producto digital que no comporta el derecho a explotar comercialmente los derechos de autor correspondientes al producto. De nuevo, se diferencia un enfoque mayoritario que califica los pagos como beneficios empresariales (art. 7 del MC) y una posición minoritaria que defiende su delimitación como cánones (art. 12 del MC).

Por lo que se refiere a los convenios de doble imposición internacional en los que la definición de cánones recoge "los pagos por el uso, o el derecho de uso, del equipo científico, comercial o industrial", la opinión mayoritaria es que en la medida en que el producto digital no sea suministrado en un soporte tangible no puede ser considerado un equipo, resultando minoritario el enfoque que defiende su consideración de equipo sobre la base de que el resultado funcional es idéntico cuando la copia del



programa es entregada sobre un soporte tangible o cuando es descargada y copiada en el ordenador del usuario.

Un caso distinto es aquel en que el cliente adquiere el derecho a usar exclusivamente una vez el programa informático u otro producto digital, pudiendo dicho producto ser descargado electrónicamente o ser usado a distancia (p.e.; el uso de un programa informático instalado en un servidor a distancia), y, donde, asimismo, el cliente no tiene derecho a realizar más copia del producto digital que la estrictamente necesaria para utilizar el producto en la forma establecida.

En este caso, las discrepancias surgen entre el criterio que contempla esta operación como una prestación de servicios (considerándose que la propiedad no se transmite por el periodo mínimo de tiempo necesario para poder clasificar la operación de venta o alquiler) y el planteamiento alternativo que asume las conclusiones expuestas anteriormente para los casos de adquisición electrónica con descarga del producto digital y del *software* de duración limitada en cuanto a la dialéctica beneficios empresariales (criterio mayoritario) frente a cánones (criterio minoritario), reservándose, a su vez, dentro del criterio minoritario la aplicación de los cánones a los casos de descarga del producto en el disco duro del ordenador del cliente.

Otro supuesto especial que se considera es el de la aplicación *hosting* vinculada a una licencia individual. En concreto, se considera un usuario que dispone de una licencia permanente para el uso de un programa informático y que firma un contrato con una entidad *host* por el que dicha entidad le carga la copia del programa informático en un servidor suyo, proporcionándole, además, al usuario el apoyo técnico necesario para la protección contra los fallos del sistema. El usuario puede acceder, ejecutar y operar a distancia la aplicación del programa informático. Dicha aplicación puede ser ejecutada bien desde el ordenador del cliente, después de ser descargada en la memoria RAM, o bien a distancia desde el servidor de la *host*. Este tipo de contrato resulta aplicable, por ejemplo, a la gestión financiera, el control de existencias, la gestión de recursos humanos u otras aplicaciones *software* de gestión de recursos empresariales.

El criterio dominante establece que este tipo de operaciones origina beneficios empresariales (art. 7 del MC). No obstante, en el caso de aquellos convenios de doble imposición internacional cuya definición de cánones incluye “los pagos por el uso, o el derecho de uso, de un equipo científico, comercial o industrial”, se plantea la cuestión de su aplicabilidad a la totalidad o parte de los pagos derivados de estas operaciones, solución esta rechazada por el enfoque dominante por entender que en tales operaciones la *host* no alquila su equipo al cliente, ocurriendo además que en algunos casos el usuario desconoce el servidor que utiliza para funcionar su aplicación.

Por otra parte, también se plantea la posibilidad de que los pagos derivados de esta operación puedan ser considerados como pagos por servicios de “naturaleza técnica” con arreglo a las disposiciones específicas de aquellos convenios de doble imposición internacional que permiten la imposición en la fuente de las “cuotas técnicas”. La opinión mayoritaria es favorable a este planteamiento, de forma especial cuando la *host* proporciona servicios de seguridad en el acceso y copias de seguridad. No obstante, la discrepancia a ese planteamiento parte de la consideración de que el simple *hosting* de una aplicación no constituye una prestación de servicios técnicos, sino más bien de servicios más semejantes al almacenamiento.

Un supuesto alternativo que se tiene presente es el de una aplicación *hosting* vinculada a un contrato de carácter global. Así, por un pago único, una cuota global, el usuario firma un contrato por el que el proveedor, que es también el propietario del derecho de reproducción, le permite el acceso a

una o más aplicaciones de programas informáticos, le instala (hospeda) la aplicación del *software* en un servidor poseído y operado por la entidad *host* y le proporciona el apoyo técnico necesario respecto al *hardware* y al programa informático. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación del programa informático a distancia. La aplicación es ejecutada bien a través del ordenador del cliente después de ser descargada en la RAM o bien a distancia a través del servidor de la entidad *host*. El contrato es renovable anualmente mediante el pago de una cuota adicional.

En este caso, es unánime la opinión de que, con arreglo a los criterios del Modelo de Convenio, los pagos correspondientes a esta operación constituyen beneficios empresariales (art. 7), rechazándose su posible calificación de cánones al no obtener, en este caso, el usuario el derecho a copiar el *software* en el disco duro del usuario.

Otro caso que se contempla es el de la “Aplicación Proveedor de Servicios” (ASP). En concreto, se considera que el proveedor obtiene una licencia para usar una aplicación de programa informático en su actividad de proveedor, constituyendo una aplicación proveedor de servicios. El proveedor posibilita al cliente el acceso a un programa informático instalado en el servidor del proveedor. El programa informático automatiza al cliente una determinada función de su negocio. Por ejemplo, el *software* podría automatizar la información, los pedidos, los pagos y la entrega de los bienes y servicios utilizados en la actividad del cliente, como, por ejemplo, los suministros de oficina o las ordenes de viaje. El proveedor no proporciona los bienes o servicios, simplemente proporciona al cliente los medios para automatizar y organizar su relación con los otros proveedores de esos bienes y servicios. Por su parte, el cliente no tiene derecho a copiar el programa informático ni a usar otro programa informático que el del servidor del proveedor, y tampoco tiene la propiedad o el control sobre la copia del programa informático.

Como en el caso anterior, el criterio, en este caso también unánime, es que, con arreglo a los criterios contenidos en el Modelo de Convenio, los pagos derivados de esta operación constituyen beneficios empresariales, no considerándose, por tanto, cánones.

El ejemplo anterior puede, a su vez, completarse con la consideración de la licencia pagada por el proveedor del servicio al proveedor del programa informático. Se considera, en concreto, el pago de una cuota que es un porcentaje de los ingresos recaudados de los clientes, siendo un año la duración del contrato.

Pues bien, en general, se considera que en este tipo de operación (provisión del programa informático para ser utilizado por el proveedor del servicio) plantea las mismas consideraciones que las ya expuestas anteriormente para el supuesto de adquisición electrónica con descarga del producto en el ordenador del cliente, cuando esa adquisición del producto no comportaba el derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al producto digital.

Otro caso frecuente es aquel en que el proveedor ofrece espacio en su servidor para la colocación de páginas *web*. Al proveedor no le corresponde derecho alguno sobre el derecho de reproducción originado por el diseñador del contenido de la página *web*. Por su parte, el propietario del material sujeto al derecho de reproducción y colocado en la página *web* puede manejar a distancia la página, pudiendo incluso modificar el contenido de la misma. El proveedor es retribuido mediante una cuota basada en el paso del tiempo.

La opinión dominante es que, con arreglo a los criterios del Modelo de Convenio, los pagos originados por este tipo de operación deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art.

7).No obstante, se considera que en el caso particular de aquellos convenios de doble imposición internacional cuya definición de cánones incluye “los pagos por el uso, o el derecho de uso, de un equipo científico, comercial o industrial” o disposiciones alternativas que permiten la imposición en la fuente de las “cuotas técnicas”, deberían replantearse las consideraciones ya expuestas en el apartado dedicado anteriormente al análisis de la denominada aplicación *hosting* vinculada a una licencia individual.

En cuanto al mantenimiento del programa informático, los contratos correspondientes suelen englobar actualizaciones (que suelen constituir la parte principal del contrato) y apoyo técnico, fijando como pago por tales prestaciones una cuota anual única.

En este caso, se considera que debe recurrirse a los principios establecidos (párrafo 11 de los comentarios al art. 12 del MC) para los contratos de naturaleza mixta. Entonces, si de acuerdo con esos principios, se admite que parte de los pagos se realiza por la prestación del apoyo técnico, surge la cuestión de la posible aplicación en tales casos de la aplicabilidad de las disposiciones que establecen la imposición en la fuente de las “cuotas técnicas”.

Otro tema específico es el relativo al almacenamiento de datos. Se considera el caso de un cliente que almacena sus datos informáticos en el servidor de un proveedor de servicios. El cliente puede acceder, cargar, recuperar y manejar los datos a distancia. Esta operación no exige la concesión al cliente de una licencia de programa informático. Un ejemplo sería el de un comerciante minorista que almacena sus datos de existencias en el *hardware* del proveedor y las personas que desean efectuar pedidos pueden acceder a distancia a esa información permitiéndoles comprobar si los pedidos pueden ser atendidos con las existencias disponibles.

En general se considera que, según los criterios del Modelo de Convenio, los pagos correspondientes a esta operación constituyen beneficios empresariales (art. 7), si bien en el caso particular de aquellos convenios de doble imposición cuya definición de cánones incluye “los pagos por el uso, o el derecho de uso, de un equipo científico, comercial o industrial” o disposiciones alternativas que permiten la imposición en la fuente de las “cuotas técnicas”, entonces surgen los temas ya vistos anteriormente al analizar el caso de la aplicación *hosting* vinculada a una licencia individual.

Un supuesto distinto lo constituye el apoyo al cliente a través de una red informática. En este caso el proveedor proporciona al cliente apoyo técnico *on line*, incluyendo la asistencia en la instalación y el suministro de información para la resolución de problemas. En concreto, el apoyo puede adoptar la forma de documentación técnica *on line*, una base de datos de resolución de problemas y la comunicación (p.e.; vía *e-mail*) con personal técnico.

El enfoque dominante defiende, siguiendo los criterios del Modelo de Convenio, la inclusión de los pagos relativos a esta operación en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7).

El enfoque minoritario acepta esta conclusión sólo en la medida en que la descarga electrónica y la copia de la documentación técnica constituyan una parte irrelevante del pago. Y si bien consideran que la descarga electrónica de la documentación con el fin exclusivo de su visionado no constituye el uso de un derecho de reproducción a efectos de la definición de canon, no obstante, mantienen el criterio de que si una parte sustancial del pago corresponde a la descarga electrónica de la documentación en el disco duro, u otro medio, del cliente con el fin de que la documentación esté disponible para su uso, entonces la calificación del pago vuelve a plantear el tipo de consideraciones surgidas al analizar el supuesto de la adquisición y descarga electrónica de productos digitales cuando esa

adquisición no comporta el derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al producto.

Alcanzada la anterior conclusión, se plantea en qué medida cabe considerar que el pago es realizado por “información relativa a la experiencia científica, comercial o industrial”, y, por tanto, que constituye un canon. El criterio mantenido es que la asistencia *on line*, la comunicación con técnicos y el uso de bases de datos deberían ser considerados servicios prestados según criterios de demanda antes que prestaciones de *know-how*.

Asimismo, se subraya que, según el párrafo 11 del Comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio, para que la provisión de documentación técnica pueda considerarse, dependiendo de las circunstancias, la provisión de *know-how*, será necesario que la información sea “información técnica no divulgada”, y, también, que el *know-how* sea “necesario para la reproducción industrial de un producto o de un proceso”. Pues bien, en la medida en que el *know-how* sea considerado información técnica relativa a la reproducción industrial de un producto o proceso, entonces la información que simplemente se refiere al funcionamiento o al uso del producto, en contraposición a su producción, no debería incluirse en la definición de canon.

Por otra parte, se considera que la última parte del párrafo 11 del Comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio, que trata de los contratos mixtos, sería relevante si se considerara que el contrato abarca ambos: servicios y *know-how*.

Asimismo, se plantea si los pagos originados por este tipo de operaciones no deberían ser tratados con arreglo a las disposiciones alternativas que permiten la imposición en la fuente de las “cuotas técnicas”, definiendo esta expresión de cuota técnica por referencia a los pagos realizados a cualquier persona, distinta de un empleado de la persona que realiza los pagos, en contraprestación por cualquier tipo de servicio de naturaleza técnica. No obstante, dada la amplitud de esta definición, se hace difícil determinar en qué medida los servicios prestados en el ámbito de la operación descrita anteriormente no constituyen servicios de “naturaleza técnica”.

Otro caso objeto de consideración es el de la recuperación de datos. En concreto, el proveedor crea un depósito de información al que pueden acceder los clientes. El valor principal para los clientes radica en la posibilidad que tienen de buscar y extraer un dato específico de entre una gran cantidad de datos disponibles.

En este punto, el criterio dominante es incluir a los pagos derivados de este tipo de operación en el ámbito de los beneficios empresariales. Para algunos se trata de un contrato de prestación de servicios por cuanto el valor principal de esa base de datos radica en la capacidad para buscar y extraer documentos. Otros consideran que, en esa operación, el cliente paga con el fin de obtener en última instancia el dato que busca. Bajo este enfoque, se considera que la operación es similar a la ya analizada de la adquisición electrónica de un producto digital en el supuesto de que esa adquisición no implica el derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al producto, y, por tanto, que los pagos deben catalogarse como beneficios empresariales. El criterio alternativo defiende su inclusión en la categoría de cánones.

Por otra parte, en la medida en que esas operaciones comportan una prestación de servicios, se plantea la cuestión de si pueden catalogarse de servicios de “naturaleza técnica” sujetos a las disposiciones aplicables a las cuotas técnicas. Y si bien este es el criterio dominante, no obstante, también se ha argumentado que tales servicios no puede catalogarse de naturaleza técnica, incluso en

el caso de que el proceso a través del cual se acomete su prestación implique un importante componente tecnológico.

Un caso especial es también el del suministro de datos exclusivos o de alto valor. Como en el caso visto anteriormente, el proveedor elabora un depósito de información disponible para los clientes. En este caso, sin embargo, es más importante para el cliente el dato en sí que el medio de búsqueda y recuperación. El proveedor incorpora un importante valor añadido en términos de contenido (p.e.; incorporando análisis de los datos en bruto), si bien, el producto resultante no es preparado para un cliente específico y a los clientes no se les impone obligación alguna de mantener confidencialidad sobre el producto. Ejemplos de tales productos se encuentran en documentos especiales relativos a la industria o la inversión. Tales informes son bien enviados vía electrónica a los suscriptores o se adquieren mediante la compra y descarga electrónica a partir de un catálogo *on line* o de un índice.

En este caso se considera que surgen cuestiones similares a las expuestas respecto al caso visto anteriormente. En consecuencia, la opinión mayoritaria es que los pagos correspondientes a esta operación deben incluirse en la categoría de beneficios empresariales (art. 7 del MC). Un enfoque minoritario mantiene que en la medida en que se considere que tales pagos son efectuados no por la prestación de servicios de búsqueda y extracción, sino por el derecho a reproducir los datos disponibles, entonces los pagos deben incluirse en la categoría de cánones.

Otro tema de especial relevancia es el de la publicidad. En este caso, los anunciantes pagan por la difusión de sus anuncios a los usuarios de una determinada página *web*. Las denominadas *banner ads* son pequeñas imágenes insertadas en una página *web*, que cuando son *clicked* por el usuario se carga la página *web* especificada por el anunciante. Y si bien los ratios de publicidad son más frecuentemente especificados en términos del coste por cada mil impresiones (número de veces que el anuncio es expuesto al usuario), no obstante, también pueden estar basados en el número de *click-throughs* (número de veces que el anuncio es *clicked* por el usuario).

En este caso, la opinión generalizada es que los pagos que se derivan de este tipo de operaciones deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del MC), y no en el de los cánones, y ello incluso en el caso de aquellas definiciones de cánones que incluyen los pagos “por el uso, o el derecho de uso, de un equipo industrial, comercial o científico”.

Otro supuesto es el del acceso electrónico al asesoramiento profesional (p.e.; consultoría). Un asesor, un abogado, un médico u otro profesional asesora a los clientes a través del *e-mail*, el vídeo, la conferencia o cualquier otro medio de comunicación a distancia.

La opinión generalizada respecto a los pagos derivados de estas operaciones es que se trata de beneficios empresariales (art. 7 del MC), y no de cánones. Como ya se ha señalado anteriormente, se considera que la prestación de la asistencia ajustada a la demanda constituye un servicio y no la oferta de *know-how*.

Por otra parte, en la medida en que esas operaciones comportan la prestación de servicios, se plantea si deberían ser considerados servicios de “naturaleza técnica” de acuerdo con las disposiciones sobre cuotas técnicas que se han citado anteriormente. En concreto se considera que, como se ha descrito anteriormente, los servicios son de naturaleza “de asesoría o técnica” que deben incluirse en la definición de cuotas técnicas mencionada anteriormente.

Un supuesto adicional que se examina es el relativo a la información técnica. Es el caso en que al cliente se le suministra información técnica no divulgada relativa al producto o al proceso (p.e.; la descripción narrativa y diagramas de un proceso secreto de fabricación).

En este caso se considera, en general, que el pago derivado de esta operación constituye un canon en la medida en que es efectuado por la oferta de *know-how*, esto es, “por la información correspondiente a una experiencia científica, comercial o industrial”.

Otro tema que se considera es el de la entrega de información, en concreto, el caso en que vía electrónica el proveedor entrega con carácter periódico datos a los clientes de acuerdo con sus preferencias personales. Lo fundamental para los clientes es la comodidad de recibir un gran volumen de información en un formato ajustado a sus necesidades específicas.

En cuanto a los pagos derivados de este tipo de operaciones, se considera que surgen cuestiones similares a las analizadas anteriormente la contemplar el caso de la recuperación de datos. En general, se considera que los pagos derivados de esta operación deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del MC), siendo minoritaria la opinión de su calificación como cánones.

Un supuesto adicional es el del acceso a una página *web* interactiva a través de una fórmula de suscripción. Se considera un proveedor que pone a disposición de los suscriptores el contenido digital característico de una página *web*, el cual incluye información, música, vídeo, juegos y actividades (desarrolladas o no por el propio proveedor). La relevancia de la página para los suscriptores es que interactúan con ella de forma *on line*, a diferencia, por tanto, de conseguir el producto o servicio de la página.

En general, se considera que la cuota de suscripción satisfecha por este tipo de operación constituye un pago por la prestación de servicios. Además, en la medida en que dicho pago se realiza fundamentalmente por la interacción con la página para el disfrute personal del usuario y no por la prestación de un servicio de naturaleza técnica, no deberá incluirse en el ámbito de las denominadas “cuotas técnicas”.

Otro caso especial es el de los portales comerciales *on line*. Es el caso en que el operador de una página *web* instala (*host*) un catálogo electrónico de múltiples comerciantes en su servidor. Los usuarios de la página *web* pueden seleccionar los productos del catálogo y realizar los pedidos *on line*. El operador de la página *web* no mantiene una relación contractual con los compradores. Se limita simplemente a remitir los pedidos a los comerciantes, siendo estos últimos los responsables de la aceptación y suministro de los pedidos. Los comerciantes pagan al operador de la página *web* una comisión que es un porcentaje de los pedidos atendidos a través de la página *web*.

En general, se considera que los pagos que se derivan de tales operaciones deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del MC).

También está el tema de las subastas *on line*. En este supuesto, el proveedor muestra algunas partidas cuya compra debe efectuarse a través de subasta. El usuario compra los bienes directamente a su propietario, y no de la empresa que opera la página *web*. El vendedor compensa al proveedor con un porcentaje de los precios de venta o con una cuota fija.

De nuevo, el criterio general que se mantiene es que los pagos correspondientes a estas operaciones constituyen beneficios empresariales (art. 7 del MC). Otro tema es el relativo a determina-

dos programas de ventas. En concreto, se considera el caso de un proveedor *on line* que paga una comisión de ventas al operador de una página *web* por las ventas efectuadas a través de ella. El operador de la página *web* expone en ésta algunos de los productos del proveedor. Cuando algún usuario hace clic sobre alguno de esos productos, se abre la página *web* del proveedor pudiendo realizarse la compra del producto a través de ella. Cuando el enlace (*link*) de la página *web* del operador es utilizado, el proveedor puede identificar la fuente de sus ventas y pagar al operador un porcentaje de comisión si el usuario compra el producto.

En general, se considera de nuevo que los pagos que surgen de este tipo de operaciones responden al concepto de beneficios empresariales (art. 7 del MC).

Un tema específico es también el relativo a las operaciones de adquisición de contenidos. En este caso, el operador de una página *web* paga a diversos proveedores de contenido por el suministro de nuevos argumentos, información y otros contenidos "*on line*" con el fin de atraer a los usuarios a la página. Alternativamente, el operador de la página *web* podría contratar un proveedor de contenido para crear nuevos contenidos específicos para la página *web*.

En este caso, se hace preciso diferenciar las dos posibilidades contempladas. Por un lado, se considera que en aquellos casos en que el operador paga a un proveedor de contenidos por el derecho a exponer un material sujeto a derecho de reproducción, el pago debe incluirse en la definición de canon en la medida en que la exposición pública del contenido constituye un derecho protegido por el derecho de reproducción del propietario del contenido. Sin embargo, si el operador paga por la creación de un nuevo contenido y, como resultado de un acuerdo contractual, se convierte en el propietario del derecho de reproducción sobre el contenido así creado, el pago no deberá incluirse en el ámbito de los cánones sino en el de los beneficios empresariales (art. 7 del MC).

Otro caso es el de una página *web* en tiempo real basada en los medios de comunicación. En este supuesto, el usuario accede al contenido de una base de datos de material audiovisual sujeto a derecho de reproducción. El emisor percibe ingresos por suscripción y publicidad.

En general, se considera que las cuotas de suscripción o publicidad que deben pagarse en este tipo de operaciones constituyen beneficios empresariales (art. 7 del MC). En la medida en que se entiende que la suscripción sólo permite el disfrute en tiempo real del material *web* emitido y no la descarga del material objeto del derecho de reproducción en el disco duro u otro medio del consumido, se concluye que los pagos correspondientes no son cánones.

## **5.2. Localización de las actividades**

Si todos los sujetos de la operación comercial electrónica residen en un mismo Estado, no se plantean, desde un punto de vista tributario, problemas especialmente graves, puesto que es de aplicación la normativa general tanto en la imposición directa como en la indirecta. En la contratación electrónica, los conflictos relevantes surgen cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes son distintas, es decir, corresponden a Estados diferentes. Es entonces cuando surgen problemas de localización de los sujetos intervinientes en el comercio electrónico, alcanzando especial relevancia el problema de la determinación de la residencia de los sujetos intervinientes en la contratación electrónica.

Centrándonos, en primer lugar, en la figura del vendedor o prestador de servicios, su localización, en el supuesto de transmisión de bienes y servicios a través de redes telemáticas, se convierte en un asunto conflictivo desde la perspectiva tributaria, a efectos de la aplicación de las normas fiscales de uno u otro país. En este caso, se hace preciso considerar las posibilidades ofrecidas por los distintos elementos que pueden ser utilizados para determinar la residencia del proveedor o suministrador, adoleciendo de serias limitaciones todos los criterios disponibles.

Empezando por la elección de la sede social de la casa matriz o bien, y en caso de existir, de su "sede de dirección efectiva", cabe señalar que las actuales tecnologías telemáticas permiten que una "sede de dirección efectiva" se sitúe simultáneamente en distintos lugares del planeta, si a efectos de esta sede se tiene en cuenta el lugar de reunión del Consejero de Administración y ésta tiene lugar por medio de una videoconferencia. En contra de este argumento, se ha tratado de minimizar esa idea de "revolución" aduciendo que lo que hoy se resuelve mediante el sistema de videoconferencia se resolvía hace poco por otros mecanismos de telecomunicación como p.e. el teléfono.

Por otra parte, tampoco resulta fiable para localizar los sujetos intervinientes en una contratación electrónica guiarse por el criterio del lugar indicado en la página *web* como residencia de la entidad proveedora, puesto que la misma puede ser fácilmente manipulable por aquellas entidades que lo sitúen en el país en el que el Convenio de doble imposición que resulte aplicable limite en mayor medida la potestad tributaria del Estado fuente. Asimismo, hay que mencionar las complicaciones a las que puede enfrentarse una Administración tributaria para conocer quién está detrás de una página *Web* y dónde se encuentra físicamente localizado, debido a que los "nombres de dominio" que poseen los proveedores en INTERNET no necesariamente se corresponden con una ubicación física conocida. En la actualidad resulta fácil para un proveedor conseguir un "nombre de dominio" en el país que más le interese por motivos fiscales, razón por la cual las Administraciones tributarias no pueden confiar exclusivamente en este criterio para localizar al proveedor.

Otra opción que se contempla es la del país del adquirente, si es que se considera que la página *Web* constituye un establecimiento permanente? También resulta conflictivo considerar que una página *Web* constituye un "establecimiento permanente".

En cualquier caso, no sólo existen problemas para localizar la residencia del vendedor o proveedor que utiliza la red para transmitir bienes o servicios. Igualmente, deben destacarse los que se producen para localizar al adquirente de tales bienes o servicios. Ténganse en cuenta las posibilidades de anonimato de los usuarios de la red, que facilitan que la misma pueda emplearse como medio para desarrollar actividades extraterritoriales que generen rentas difícilmente imponibles por la dificultad en imputarlas a los usuarios de la red, cuando sean sujetos tributarios de las mismas.

No hay que olvidar, además, que este problema se agrava hoy en día por la gran cantidad de personas físicas y pequeñas y medianas empresas que tienen acceso a realizar este tipo de operaciones, alcanzando un ámbito que hasta hace poco tiempo estaba reservado a las grandes multinacionales, lo cual restringía en gran medida el número de los sujetos que debían ser controlados por las Administraciones tributarias. Y, de esta forma, se conecta con el tercer gran problema que genera el actual comercio electrónico: el relativo a las dificultades en su control administrativo.

### **5.3. La problemática del establecimiento permanente**



Otro asunto tributario polémico, relacionado con el aspecto espacial y subjetivo de la contratación electrónica, es el relativo a la aplicación en este ámbito del concepto de establecimiento permanente. En cualquier caso, conviene no olvidar que en última instancia calificar como establecimiento permanente una serie de operaciones de comercio electrónico no tiene otra finalidad que otorgar una potestad tributaria al Estado de la fuente.

Un problema latente en los sistemas fiscales del entorno de la OCDE es la dificultad que parece ponerse de manifiesto en la aplicación del tradicional concepto de establecimiento permanente (el fundamentado en el requisito de permanencia, presencia física, de la actividad de una empresa en un país distinto al de su residencia) a la emergente problemática de las operaciones de comercio electrónico.

Aspectos tales como la movilidad que puede predicarse del comercio electrónico y de los medios informáticos, la posibilidad de que una empresa pueda estar implantada en diversos países, sin moverse de su residencia, a través de la Red o de que para operar fuera de su lugar de residencia no precisen de sedes de dirección, sucursales u oficinas, sino simplemente de un sitio *web*, o, asimismo, la dificultad de determinar el lugar de localización de los servidores, páginas *web*, etc, así como otras cuestiones similares, ponen de relieve la evidente necesidad que existe de replantear el concepto de establecimiento permanente.

Por otra parte, además de esa necesidad de redefinir el concepto de establecimiento permanente, una cuestión también fundamental es identificar qué rentas cabe atribuir a ese establecimiento permanente a efectos de determinar la base imponible objeto de gravamen. Y si los problemas de imputación de rentas al establecimiento permanente son ya importantes en circunstancias generales, las peculiares características de las actividades del comercio electrónico se traducen en un serio agravamiento de tales dificultades.

Todo ello puede convertir en una tarea urgente a medio plazo el redefinir la tipología de las rentas gravables, su calificación y la determinación del concepto de establecimiento permanente sometido a imposición y, en general, a replantearse la utilidad de esa idea en la fiscalidad internacional.

### *5.3.1. El establecimiento permanente en la normativa vigente*

El concepto de establecimiento permanente se configura como uno de los aspectos de mayor relevancia del Modelo de Convenio de la OCDE (1992). Como se verá, en él no se recogen normas referentes a la determinación de la base imponible imputable al establecimiento permanente que una empresa residente de un Estado tenga en otro Estado, sino que se limita a establecer los principios que deben regir el establecimiento permanente en el otro Estado, fijando, como criterio general, la posibilidad de que tales rentas, en la medida en que resulten atribuibles al establecimiento permanente, puedan gravarse en el país donde esté situado, al contrario de lo que ocurre con otras rentas empresariales.

Empezando por su definición, ésta es recogida en el Modelo de Convenio en los términos siguientes:

"A los efectos del presente Convenio, la expresión "establecimiento permanente" significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad".

El establecimiento permanente representa la proyección o "continuación" económica de una empresa, persona física o jurídica. Es el vehículo a través del cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. Por otro lado, la personalidad fiscal del establecimiento permanente no es de la suficiente entidad como para atribuirle la categoría de residente: carece de personalidad jurídica. El Modelo de Convenio incorpora una definición amplia, de matiz económico: lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.

De acuerdo con los Comentarios al Modelo de Convenio, esta definición engloba los tres criterios siguientes:

la existencia de una "instalación de negocios", incluyendo en dicho concepto todo local, material o instalación utilizados para la realización de las actividades de la empresa, y ello con independencia de que tales elementos estén vinculados exclusivamente a esa finalidad y del régimen jurídico (propiedad, alquiler, etc.) de posesión de tales elementos por parte de la empresa

esta instalación de negocios debe ser "fija", esto es, debe de estar establecida geográficamente en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia; y

el ejercicio de las actividades de la empresa debe desarrollarse a través de la instalación fija de negocios, de tal forma que las personas que, de un modo u otro, dependen de la empresa (el personal) ejercen las actividades de la empresa en el Estado de situación de la instalación fija.

Este concepto de establecimiento permanente es matizado en los Comentarios al Modelo de Convenio respecto a determinados casos particulares. Así, se reconoce la existencia de establecimiento permanente cuando una empresa de un Estado utilice en otro Estado una instalación fija de negocios para alquilar o ceder en "leasing" a terceros bienes materiales (instalaciones, equipo industrial, comercial o científico, inmuebles) o inmateriales (patentes, procedimientos de fabricación o similares), y, asimismo, cuando se aporten capitales por medio de una instalación fija de negocios.

Por el contrario, cuando una empresa realice esa actividad de alquiler sin disponer en el otro Estado de una instalación fija de negocios, se considera que las instalaciones, el equipo, los inmuebles o los bienes inmateriales cedidos no constituyen por sí mismos un establecimiento permanente del arrendador en la medida en que el contrato se limite al simple alquiler del equipo.

Tampoco se considera que existe establecimiento permanente en el caso, por ejemplo, de que el arrendador proporcione el personal para hacer funcionar el equipo después de su instalación, en la medida en que la responsabilidad de dicho personal se limite al funcionamiento o mantenimiento del mismo y actúe bajo la dirección, responsabilidad y control del adquirente.

No obstante, si la responsabilidad del personal es más amplia, por ejemplo, participando en las decisiones relativas al trabajo en que se utiliza el equipo o si realiza las tareas de funcionamiento, supervisión y mantenimiento del equipo bajo la responsabilidad y control del arrendador, la actividad de éste puede constituir, al exceder la del simple alquiler del equipo, una actividad empresarial. En este caso, si el criterio de permanencia se cumple, podrá considerarse que existe un establecimiento permanente.

Por su parte, la instalación de distribuidores automáticos, aparatos de juego y similares por una empresa de un Estado en otro Estado constituirá o no un establecimiento permanente según que la empresa ejerza o no una actividad comercial independiente de la instalación inicial de los aparatos. En concreto, se establece (comentario al art.5, párrafo 10) que:

"el montaje de distribuidores automáticos, aparatos de azar y otros similares por una empresa de un Estado en otro Estado, constituirá establecimiento permanente o no, en función de si la empresa ejerce además una actividad comercial a parte del montaje inicial de los aparatos. No hay establecimiento permanente si la empresa se dedica únicamente a instalar los aparatos y los alquila a continuación a otras empresas. Sin embargo, podrá existir un establecimiento permanente si la empresa que instala los aparatos además los explota y los mantiene por cuenta propia. El resultado es el mismo si los aparatos son explotados y mantenidos por un agente dependiente de la empresa".

Completando la definición general de establecimiento permanente expuesta con anterioridad, el Modelo de Convenio enumera una serie de casos concretos de establecimiento permanente señalando que:

"La expresión "establecimiento permanente" comprende en especial:

- a) las sedes de dirección;
- b) las sucursales;
- c) las oficinas;
- d) las fábricas;
- e) los talleres;
- f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales".

Tomando como punto de referencia la definición general de establecimiento permanente ofrecida por el Modelo de Convenio, puede concluirse que los elementos enumerados en la lista anterior sólo constituyen un establecimiento permanente si constituyen instalaciones a través de las cuales se lleva a cabo, de forma permanente y regular, la actividad empresarial.

En cuanto a los supuestos contemplados, la expresión "cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales" debe interpretarse en sentido amplio, incluyendo, por ejemplo, todo lugar de extracción de hidrocarburos, en tierra o en mar. En cualquier caso, la referencia se limita a la "extracción" de recursos naturales, sin mención a las labores de "prospección". En este sentido, creemos que para la calificación de las labores de prospección como establecimiento permanente, habrá que atender a la definición general del mismo. Así, cuando haya habitualidad y regularidad en esas prospecciones, aunque se desarrollen en zonas geográficas diversas de un país o con discontinuidades temporales, a lo largo de un periodo de tiempo superior a doce meses, se generará una situación de establecimiento permanente. En cambio, una prospección aislada y por tiempo limitado no origina en sí misma un establecimiento permanente a efectos fiscales.

La especial consideración que en el Modelo de Convenio merece el tema de las obras se plasma en la matización que se introduce respecto a las mismas, al establecerse que:

"Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye un establecimiento permanente si su duración excede de doce meses".

La filosofía general que preside la calificación de una actividad como establecimiento permanente, esto es, que se trate de un lugar fijo de negocios, encuentra una de sus excepciones en este apartado. Las obras a que se refiere traslucen una actividad ocasional, constitutiva de establecimiento si su duración excede de doce meses. Este es el dato clave, con independencia de que exista o no, de hecho, un lugar continuado de negocios. Y si bien el Modelo de Convenio atribuye el carácter de establecimiento permanente a las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses, no obstante, hay países que consideran periodos de seis meses, lo cual puede resultar lógico dada la tecnología moderna.

En los Comentarios al Modelo de Convenio se apunta que la expresión "obra de construcción, instalación o montaje" no abarca solamente la construcción de *ED*ficios, sino también la de carreteras, puentes o canales, la instalación de conducciones, la nivelación de terrenos y el dragado. También se incluyen las obras de demolición y desmontaje, siempre que estén directamente relacionadas con una obra posterior de construcción.

Asimismo, incluye los trabajos de organización y vigilancia de una obra de construcción o de montaje si estas actividades son ejercidas por el empresario, pero no si se realizan por otra empresa cuyas actividades vinculadas a la obra de construcción se limitan a organizar y vigilar los trabajos. No obstante, si esta empresa dispone de una oficina encargada de las tareas de supervisión y vigilancia, dicha oficina puede configurarse como un establecimiento permanente si su actividad excede del periodo de doce meses.

El elemento temporal es, por otra parte, esencial y los problemas fundamentales se refieren a su cómputo. El criterio de los doce meses debe aplicarse a cada obra. Una vez transcurrido el periodo de los doce meses, se considera que el establecimiento permanente existe desde el inicio de las obras. En cualquier caso, el periodo estipulado no necesita cumplirse forzosamente dentro del año fiscal.

Para el cómputo de los doce meses deben incluirse los posibles trabajos preparatorios, las paralizaciones de las labores que no sean definitivas (interrupciones por razones climatológicas, técnicas o de tipo personal), o los trabajos realizados por los subcontratistas. Por el contrario, no deberá computarse el tiempo que el empresario haya dedicado a otras obras que no guarden relación alguna con aquella. En cualquier caso, la obra ha de considerarse como una unidad en sí misma, aunque su realización se haya fraccionado de forma artificial en contratos diversos cuya duración sea inferior a los doce meses y que, en ocasiones, llegan a distribuirse entre distintas compañías que forman parte de un mismo grupo.

España tiene formulada una reserva al Modelo de Convenio en torno a este punto. En concreto, se atribuye el derecho de gravamen de aquellas empresas que tengan un establecimiento permanente en España, aun cuando la obra de construcción, instalación o montaje no exceda de doce meses, si la actividad de la empresa en España presenta un cierto grado de permanencia en los términos anteriormente expuestos.

Además, España se reserva el derecho de gravar a una empresa como si tuviera un establecimiento permanente en su territorio, si dicha empresa ejerce actividades de supervisión o vigilancia

en España durante más de doce meses en relación con una obra de construcción, instalación o montaje, cuya duración exceda también de doce meses.

Como una delimitación negativa del concepto de establecimiento permanente, se desarrolla el siguiente párrafo en el Modelo de Convenio:

"No obstante lo dispuesto anteriormente es este artículo, se considera que el término "establecimiento permanente" no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;
- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los apartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio".

Todas estas actividades tienen como característica común ser, en general, operaciones, ejercidas para la propia empresa, preparatorias o auxiliares de su actividad principal. Según los Comentarios al Modelo de Convenio, para que sean consideradas como tales no han de constituir en sí mismas una parte esencial o significativa de las actividades del conjunto de las empresas.

En los Comentarios al Modelo de Convenio se señalan, asimismo, algunos supuestos en los que se considera que no se realiza una actividad preparatoria o auxiliar. Entre los ejemplos mencionados se incluyen:

- a) las instalaciones fijas de negocios cuyo objeto general sea idéntico al del conjunto de la empresa (p.e., vigilancia de ejecución de contratos sobre patentes y sobre *know-how*),
- b) aquéllas cuya función sea gestionar una empresa, o, incluso, solamente una parte de una empresa o de un grupo de empresas,
- c) las organizaciones de servicios post-venta dedicadas a suministrar a la clientela piezas sueltas de la maquinaria que despacha la empresa, o de mantener o reparar esas máquinas, y

- d) las instalaciones que además de proporcionar informaciones también suministran planos, etc. especialmente preparados para responder a las necesidades de cada cliente, o, asimismo, los establecimientos de investigación que también se ocupan de la fabricación.

Por otra parte, en aquellos casos en que una instalación sea utilizada de forma simultánea en esas actividades calificadas como preparatorias o auxiliares y en otras de carácter principal, se le considera como un único establecimiento permanente y, en consecuencia, sometida a imposición por ambos tipos de actividades.

Otro supuesto de establecimiento permanente es el de la actuación por medio de agentes autorizados para contratar y que ejerzan con habitualidad dichos poderes. En este sentido, el Modelo de Convenio establece que:

"No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona -distinta de un agente que goce de un estatuto independiente, al cual se aplica el párrafo 6- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa tiene un establecimiento permanente en este Estado respecto de todas las actividades que esta persona realiza por cuenta de la empresa, salvo que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo".

El párrafo anterior establece en qué condiciones se considera que la empresa tiene un establecimiento permanente por el simple hecho de que exista una persona (física, jurídica o agrupación de personas) que actúe por su cuenta bajo determinadas condiciones. En este caso, es el vínculo jurídico existente con una persona destacada en el otro Estado y no la existencia de una instalación material o base fija de negocios (vínculo económico) lo que determina la existencia de un establecimiento permanente. No obstante, es preciso que se den las siguientes circunstancias:

- a) que se trate de una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente; y
- b) que los poderes que facultan para celebrar contratos en nombre de la empresa sean ejercidos de forma habitual y se refieran a las operaciones que constituyen las actividades propias de la empresa.

Por el contrario, y continuando la discusión establecida respecto a la posible consideración de los agentes como establecimientos permanentes, el Modelo de Convenio señala que:

"No se considerará que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente que goce de un estatuto independiente, siempre que estas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad".

El agente independiente es titular de un estatuto propio constitutivo de una empresa autónoma, y, por tanto, distinta de la empresa no residente a la que representa. Como tal, realiza actividades específicas dentro del marco ordinario de su gestión. Esta independencia del agente y la desvinculación empresarial que existe entre la empresa y el agente es lo que induce a considerar que

una empresa de un Estado no tiene un establecimiento permanente en el otro debido a tal circunstancia exclusivamente.

En este sentido, los Comentarios al Modelo de Convenio señalan que un corredor o agente no constituirá un establecimiento permanente de la empresa por cuya cuenta actúe si: i) es independiente de la empresa, jurídica y económicamente; y ii) actúa en el marco ordinario de su actividad cuando obra por cuenta de la empresa no residente. A título de excepción, también en los Comentarios al Modelo de Convenio se contempla la posibilidad de que los convenios reconozcan la existencia por parte de una compañía de seguros de un establecimiento permanente en el otro Estado si percibe en él primas por medio de un agente establecido o si asegura riesgos en dicho Estado por medio de ese agente.

La existencia de una relación matriz-filial no determina por sí sólo un elemento que implique que una de tales entidades pueda considerarse establecimiento permanente de la otra. Así, según el Modelo de Convenio:

"El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades en este otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí sólo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra".

En definitiva, la existencia de una filial no determina por sí sólo un elemento que implique que ésta pueda considerarse establecimiento permanente de la matriz. Ello es consecuencia del principio fiscal de que la filial constituye una entidad jurídica independiente. Ni siquiera el hecho de que la actividad de la filial sea controlada por la matriz es criterio suficiente para hacer de la filial un establecimiento permanente de la matriz.

Sin embargo, la filial que ejerce por cuenta de la sociedad matriz una actividad comprendida en el marco del convenio, puede considerarse establecimiento permanente de la matriz por esa actividad. Si, por ejemplo, la filial, actuando en virtud de poderes recibidos, concluye contratos de venta en nombre de la matriz, la filial será considerada establecimiento permanente de aquélla, pero sólo en relación a estas operaciones en concreto. La matriz podrá ser gravada por la parte de los beneficios resultantes de las ventas imputables al establecimiento permanente, sin perjuicio de que se grave también a la filial por los beneficios que ella obtenga a su vez.

Por otra parte, en el art. 7.1. del Modelo de Convenio se fija como principio general de tributación de los beneficios empresariales el de la tributación exclusiva en el Estado de residencia de la empresa, salvo en el supuesto de que ésta realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él, ya que en este caso se opta por un sistema de tributación compartida correspondiendo al Estado de residencia de la casa central la corrección del problema de la doble imposición internacional.

A su vez, en el art. 7.2. del Modelo de Convenio se explicita y desarrolla el método de contabilidad separada en respecto a las rentas atribuibles al establecimiento permanente. Así, aunque el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica propia se le considera teóricamente, a efectos fiscales, como empresa distinta y separada de su casa central, lo que conlleva estimar sus beneficios de forma independiente y con arreglo a su propia contabilidad, siempre, por supuesto, que ésta refleje su realidad económica.

Además, el principio de contabilidad separada se combina con el del “precio normal de mercado” en las relaciones entre el establecimiento permanente y la casa central u otros establecimientos permanentes de la misma. Por tanto, los beneficios imputables al establecimiento permanente serán los que éste habría obtenido si en lugar de tratar con su sede central (o con otro establecimiento permanente de la misma) lo hubiera hecho con una empresa totalmente distinta, en condiciones y precios normales de mercado.

En una línea diferente de concepto de establecimiento permanente al diseñado en el ámbito de la OCDE cabe destacar, por ejemplo, el Informe DEPARTMENT OF TREASURY (1996). En él se condiciona la figura del establecimiento permanente en EE.UU. a la existencia de una presencia física suficiente, no considerándose relevante el que la entidad realice o no negocios o actividades comerciales. Por tanto, una entidad no residente en EE.UU. que se dedica meramente a ofertar sus productos “tangibles” en dicho país a través de publicidad y responde a los pedidos que puedan formularle, enviando la mercancía a los EE.UU. por correo, se considera que no tiene la suficiente relevancia, a efectos fiscales, al no poseer dicha entidad la suficiente presencia física en EE.UU. En el informe se advierte, además, que si la utilización de un servidor o equipo informático similar en EE.UU. pudiera dar lugar a algún tipo de tributación directa, las entidades afectadas podrían evitar de manera simple dicha imposición mediante la utilización de servidores en otros países, puesto que la localización del servidor es irrelevante para la entidad. En cualquier caso, es importante advertir que la referencia en el informe se limita a operaciones *off line*, al referirse a productos tangibles, omitiéndose toda referencia a los supuestos de los intangibles y de los servicios.

Por el contrario, en la línea del concepto de establecimiento permanente desarrollado en la OCDE cabe destacar el recogido en la normativa fiscal española. En la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes -artículo 12 a)- se delimita el concepto de establecimiento permanente a efectos de la tributación de los no residentes en España, estableciendo que “se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice todo o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes”.

Este concepto, que descansa en la presencia física en el país en el que se ejerce la actividad económica, se basa, por tanto, en la necesaria existencia de un nexo económico entre la actividad realizada a través del lugar de negocios constitutivo del establecimiento permanente y el rendimiento que pretende imputarse a aquél. En particular, la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes considera que existe fiscalmente un establecimiento permanente en los siguientes supuestos:

- a) Las sedes de dirección, las sucursales y las oficinas;
- b) Las fábricas y los talleres;
- c) Los almacenes, tiendas y otros establecimientos;
- d) Las minas, los pozos de petróleo o de gas;



- e) Las explotaciones agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales; y
- f) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.

La definición recogida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes sigue, por tanto, la recogida en el artículo 5 del Modelo de Convenio, aunque ésta quizás sea menos extensa por cuanto excluye las actividades preparatorias o auxiliares de otra principal desarrollada en otro Estado, así como los centros de compras, almacenaje y de información.

En la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes la nota clave del concepto es la existencia de una instalación fija o lugar de trabajo con cierto grado de permanencia que realiza una actividad generadora de un beneficio. No se excluyen del concepto de establecimiento permanente aquellas instalaciones que, desarrollando una actividad productora de beneficios, no perciban un precio por sus productos o sus servicios. Es suficiente que la instalación añada un valor diferenciable a los bienes y servicios producidos. Eso es lo que justifica el gravamen de los establecimientos permanentes que no cierran ciclo mercantil, siendo un ejemplo habitual el de las instalaciones industriales que fabrican productos intermedios con destino a su casa central.

### *5.3.2. Establecimiento permanente y comercio electrónico*

En el ámbito del comercio electrónico, la cuestión es, por tanto, determinar, a partir de los principios y criterios disponibles a nivel tanto de la normativa fiscal interna como internacional, aquellos supuestos y operaciones que implican la existencia de un establecimiento permanente en el ámbito de las actividades del comercio electrónico.

Para ello se considera necesario, primero, identificar el Estado de residencia del sujeto que desarrolla la actividad comercial en INTERNET; segundo, identificar la presencia en el Estado fuente de un establecimiento permanente de ese no residente; y, tercero, comprobar en que medida la actividad realizada en el Estado fuente por el no residente lo ha sido a través del establecimiento permanente, debiendo en dicho caso procederse a la imputación al no residente de las rentas obtenidas en el Estado fuente a través del establecimiento permanente.

Como ya se ha señalado, el Modelo de Convenio requiere la existencia de un lugar fijo desde el que desarrollar la actividad, mediante el que la empresa no residente realiza toda o parte de su actividad, considerándose, por tanto, necesaria la existencia de una vinculación física con el Estado fuente. No obstante, la escasa operatividad que el mencionado concepto de establecimiento permanente muestra respecto a la problemática definida por las operaciones de comercio electrónico, ha planteado la necesidad de acometer la adaptación de ese concepto de establecimiento permanente a los nuevos planteamientos y exigencias impuestos por el desarrollo del comercio electrónico.

Por su especial relevancia y proximidad a nuestro entorno económico se procede a continuación a detallar los criterios básicos que están siendo diseñados en los recientes trabajos elaborados en el seno de la OCDE (1999d; 2000a) respecto a la aplicación del artículo 5 del Modelo de Convenio en el contexto del comercio electrónico.

En todos ellos se presenta como la opción preferida la fundamentada en la revisión y adaptación del concepto de establecimiento permanente recogido en el Modelo de Convenio a la problemática

ca del comercio electrónico. Por tanto, se rechaza de forma explícita tanto el posible abandono en este ámbito del concepto de establecimiento permanente como el diseño en este contexto del comercio electrónico de un concepto de establecimiento permanente diferente del empleado en el ámbito del comercio tradicional.

En este sentido, cabe destacar, como cuestión fundamental, el debate suscitado en torno a la fiscalidad aplicable a los elementos constituidos por el servidor y la página *web*. El problema es hasta qué punto un servidor o una página *web* pueden considerarse un establecimiento permanente, o, siguiendo la definición expuesta anteriormente, pueden considerarse un "lugar fijo de actividad" a través del que se desarrolla la actividad de la empresa. En este sentido, se considera que un "lugar fijo de actividad" puede ser cualquier objeto físico que sea comercialmente adecuado para el desarrollo de la actividad económica.

En líneas generales, el criterio seguido pasa por considerar que únicamente el servidor detenta la suficiente entidad para poder constituir un establecimiento permanente, mientras que la mera utilización de una página *web* instalada en un determinado servidor y desde la que su titular lleva a cabo operaciones comerciales, se mantiene que no puede ser sometido a imposición en el Estado fuente, al no ser esa actividad constitutiva de establecimiento permanente. Esta diferenciación es especialmente importante por cuanto la empresa que opera o explota un servidor es generalmente distinta de la empresa que realiza su actividad económica a través de una página *web*.

Expuesta la conclusión anterior, se procede a continuación a examinar los diferentes aspectos que permiten llegar a la misma. Para ello, se toma como elemento de partida el concepto de establecimiento permanente recogido en el Modelo de Convenio, y, en particular, el requisito de fijeza ("lugar fijo de actividad") vinculado a la existencia del establecimiento permanente. En este sentido, recordamos que el Modelo de Convenio contiene un catálogo de lugares de actividad que constituyen establecimiento permanente, quedando excluidos de dicho ámbito, en particular, elementos tales como los títulos, las cuentas corrientes y los intangibles.

Precisamente el argumento básico esgrimido para rechazar la consideración de la página *Web* como establecimiento permanente es que dicha página no puede ser considerada un "lugar fijo de actividad" ya que el *software* y los datos electrónicos que conforman la página no constituyen una instalación, maquinaria o equipo, sino que es algo absolutamente intangible. De acuerdo con el enfoque convencional, sólo los objetos físicos adecuados para servir para el desarrollo de la actividad económica pueden constituir un lugar de actividad.

En cualquier caso, parece evidente que la consideración de la página *web* como establecimiento permanente plantearía serios problemas. A los de naturaleza técnica, derivados de la propia movilidad de los datos que configuran la página *web*, cabe añadir los relativos a la propia delimitación del establecimiento permanente. Se refiere, en concreto, a la determinación de si sólo existe el establecimiento permanente en el país donde está situado el servidor que lo hospeda o si, en una visión más amplia, cabe suponer que el establecimiento permanente existe también en cada uno de los países desde los que se puede acceder a la página *web*, lo que podría comportar la existencia de establecimientos permanentes en casi todo el mundo.

En el caso del servidor, por su parte, el análisis de la posible existencia de un establecimiento permanente de la empresa dedicada al comercio electrónico se limita al supuesto de la localización en el Estado fuente de un servidor que alberga una página *web* utilizado por una empresa no residente para el ejercicio de su actividad. En consecuencia, se rechazan como posibles supuestos de

existencia de establecimiento permanente el de localización del servidor en el propio Estado de residencia del gestor (en el Estado de residencia no tendría un establecimiento permanente, sino su domicilio fiscal), y, asimismo, el de localización del servidor en un tercer Estado (o, incluso, en aguas internacionales o en el espacio aéreo o exterior).

En cualquier caso, un aspecto previo a considerar en esta discusión relativa a la existencia de establecimiento permanente en el caso del servidor es el de la incidencia recaudatoria de la decisión. El problema es de suma importancia, por cuanto, el ciberespacio permite vender desde cualquier lugar, y por tanto, una empresa residente de un país no necesitará para actuar en otro país establecer una filial o un establecimiento permanente, sino que podrá vender sus productos, en muchos casos directamente a consumidores finales, desde un paraíso fiscal y a través de los terminales de los clientes que obtendrán sus productos en numerosas ocasiones de forma *on line*, cargándose la factura en una cuenta radicada en un banco *off shore*.

Entonces, si la decisión es favorable al criterio de la existencia de establecimiento permanente, es posible que los contribuyentes del sector opten por situar sus servidores en territorios de baja tributación o en paraísos fiscales, lo que desde un punto de vista estrictamente técnico no plantea problema alguno de operatividad. En definitiva, el resultado podría ser la localización fiscal del establecimiento permanente en el país paraíso fiscal o en el territorio de baja tributación, rechazándose las pretensiones impositivas tanto del país de la fuente (donde se encuentre el cliente) como el de residencia (donde se halle la empresa que fabrica o produce los bienes objeto del comercio electrónico).

Expuestas estas matizaciones en torno al servidor, el análisis de su consideración como establecimiento permanente se condiciona, como ya se ha señalado, al requisito de fijeza ("lugar fijo de negocios") establecido en el Modelo de Convenio.

En este sentido, se considera que en la medida en que el servidor esté constituido por un equipo material básico que esté localizado en un sitio determinado en el Estado fuente y permanezca en ese lugar por un periodo de tiempo suficiente para cumplir el requisito de fijeza ("lugar fijo de actividad"), será considerado establecimiento permanente. Asimismo, el lugar (despacho, oficina, etc.) en que se encuentre situado el servidor tendrá la consideración de establecimiento permanente.

Mayor discusión plantea la consideración como "lugar fijo de actividad" y, por tanto, como establecimiento permanente el supuesto del servidor constituido por un equipo portátil, por definición, dotado de movilidad. Así, frente a los planteamientos que tienden a rechazar su consideración como "lugar de actividad", en el ámbito de los estudios recientes de la OCDE se mantiene el criterio de considerar irrelevante que el servidor posea un carácter esencialmente móvil, esto es, que pueda potencialmente desplazarse. Según este segundo enfoque, el requisito de la fijeza del lugar de negocios no consiste en que el equipo no se pueda movilizar, sino en que de hecho no sea movido. Con arreglo a este criterio, por tanto, un ordenador portátil que no se mueva sería considerado un equipo fijo. En cualquier caso, si bien se trata de una idea razonable y, por tanto, aceptable, se plantea el problema básico de su determinación, seguimiento y control.

Asimismo, el criterio seguido en la OCDE es que el servidor, además de un equipo físico (*hardware*), podría ser incluso el simple alquiler de un espacio en la memoria de un equipo situado en otro país, para ser utilizado en actividades comerciales (no meramente preparatorias o auxiliares) desarrolladas en el Estado de la fuente. Es decir, establecimiento tendría no solo el titular del servidor, que normalmente será el proveedor de acceso y/o conexión a INTERNET, sino también quien alquile un espacio en la memoria de dicho servidor, y, por supuesto, si el propietario o arrendatario del *hardware*,

además, vende a través de INTERNET, tendrá establecimiento permanente, si bien no es preciso que concurra esta última circunstancia.

Otra cuestión que se plantea es en qué medida se precisa la existencia de intervención humana para que se pueda considerar que un equipo constituye un establecimiento permanente de una empresa. En general, el criterio predominante es el de no exigir la presencia de intervención humana para considerar que el equipo constituye un establecimiento permanente. Siguiendo los Comentarios al Modelo de Convenio, el requisito en este caso es que el lugar de actividad esté a "disposición" de la empresa. En el ámbito del comercio electrónico, ello implica que la empresa pueda estar presente en el Estado fuente simplemente a través del "derecho a usar" un servidor situado en el mismo.

Sobre esta expresión del "derecho a usar" cabe efectuar diversas matizaciones. Así, por ejemplo, se plantea la cuestión de si ese derecho a usar debe estar fundamentado en el ámbito legal correspondiente o si, por el contrario, es suficiente el uso efectivo del lugar de actividad para admitir que dicho lugar de actividad está a disposición del contribuyente. A su vez, la expresión "lugar fijo de actividad" introduce la cuestión adicional de delimitar una extensión temporal al derecho de uso del lugar de actividad para cumplir el requisito de permanencia y, en consecuencia, poder determinar la existencia de establecimiento permanente.

Por otra parte, en el caso de aquellos planteamientos que requieren alguna presencia subjetiva en el Estado fuente para determinar la existencia de establecimiento permanente, la discusión se centra esencialmente en las cuestiones relativas a:

si la intervención humana debe necesariamente efectuarse en el país donde el equipo está localizado o si es posible que se realice desde el extranjero,

si la intervención debe efectuarse por trabajadores de la empresa o por cualquier persona, contratada o no por la empresa, y,

el nivel de intervención humana que debe exigirse.

Respecto al supuesto específico del equipo automático que no precisa intervención humana para su funcionamiento, el criterio que parece prevalecer es que puede constituir establecimiento permanente. Se considera ilógico exigir la presencia humana para determinar la existencia de establecimiento permanente cuando realmente se trate de actividades en las que de hecho no se precise esa intervención humana para generar la renta. En este caso, la cuestión considerada básica es la naturaleza de la actividad desarrollada y la medida en que las actividades desarrolladas a través del equipo constituyen la principal fuente generadora de renta de la empresa.

En cualquier caso, se considera que no existirá un establecimiento permanente cuando las actividades de comercio electrónico efectuadas a través de un equipo informático situado en otro país tengan un mero carácter preparatorio o auxiliar. Recordemos, en este sentido, que el criterio del Modelo de Convenio (artículo 5.4) es que aquellas empresas que, pese a disponer de un lugar fijo de negocios, desarrollen en otro país actividades de carácter preparatorio o auxiliar, no se vean sometidas a imposición en este Estado, al considerarse que dichas actividades no son constitutivas de establecimiento permanente.

En el caso concreto del equipo informático se considera preciso recurrir al análisis de cada caso en particular para determinar si determinadas actividades desarrolladas a través de dicho equipo

deben catalogarse de auxiliares o preparatorias. En principio, entre las actividades que por sí mismas deben clasificarse de auxiliares o preparatorias se incluyen proporcionar un vínculo de comunicación entre los oferentes y los clientes, anunciar bienes y servicios, transmitir información a través del servidor con fines de eficiencia y seguridad, proporcionar datos de mercado a las empresas y ofrecer información.

No obstante, en la medida en que tales funciones constituyan en sí mismas una parte fundamental y significativa de la actividad total de la empresa, o si otras funciones básicas de la empresa fueran desarrolladas a través del equipo informático, entonces podría hablarse de la existencia de establecimiento permanente. La conclusión, por tanto, es que en el caso de que las funciones desarrolladas por la empresa a través del *software* y de la información contenida en los equipos informáticos incluya tareas que son en sí mismas relevantes y significativas, en proporción con la actividad comercial que en su conjunto desarrolla la empresa, existirá un caso de establecimiento permanente.

En cualquier caso, existen diferentes criterios sobre lo que constituye una función principal de la empresa. En algunos casos se considera que si la función de ventas de la empresa es desarrollada a través de un equipo informático, con independencia de que el producto sea suministrado *on line* o por métodos tradicionales, dicho equipo constituye un lugar de negocios y, por tanto, puede ser un establecimiento permanente.

En otros casos, se compara con el uso de otros medios de comunicación, tales como el uso de líneas de teléfono para concluir una operación. El argumento es que la actividad esencial de una empresa que vende ciertos productos, físicos o en forma de *software*, es la venta del producto en sí mismo. Por tanto, se considera que los mecanismos de comunicación utilizados en el proceso de venta no deberían originar diferencias de tipo fiscal según que la operación se haya concluido a través del correo electrónico, el teléfono o a través de un servidor (página *web*) que conecte el ordenador de la empresa vendedora con el del cliente. Bajo esta perspectiva, sólo en casos excepcionales cabe hablar de la existencia de un establecimiento permanente, por ejemplo, si la transacción relevante (la finalización de un contrato, el pago y entrega de los bienes) es desarrollada plenamente (de forma automática) a través del propio servidor.

Otra cuestión a tener en cuenta y que se contempla en el Modelo de Convenio (artículo 5, apartados 5 y 6) es la relativa a los supuestos de establecimiento permanente fundamentados en la existencia de un agente dependiente e independiente. Como se ha visto, el criterio mantenido en este punto es que, pese a la ausencia de instalación física, existe un establecimiento permanente cuando una persona desarrolla en un Estado una actividad por cuenta de una empresa no residente, siendo el criterio determinante que dicha persona disponga y ejercite habitualmente el poder de concluir contratos que vinculen a la empresa principal. A su vez, en el caso de intermediarios con un estatuto independiente que actúen en el marco ordinario de su propia actividad, no se calificará a los mismos como establecimiento permanente de la empresa no residente.

Bajo esta perspectiva, parece rechazarse la consideración del servidor como establecimiento permanente. Tomando como referencia el contenido del artículo 5 del Modelo de Convenio, no puede concluirse que el servidor pueda ser establecimiento permanente por el hecho de ser agente del comerciante, argumentándose que carece de capacidad de decisión y que no tiene posibilidad de concluir negocios en nombre de la empresa. Se considera al servidor como un sistema telemático de transmisión de información, que carece de capacidad de decisión respecto de las operaciones comerciales que la empresa realiza a través de la página *web*.

Además, en la medida en que sólo las personas, definidas en los términos del artículo 3 del Modelo de Convenio, pueden ser consideradas agentes, se impide que los servidores puedan ser considerados establecimientos permanentes desde esta perspectiva. Cuestión distinta se considera que se produce en aquellos supuestos en que en el país donde se encuentra situado el servidor exista una organización destinada a la toma de decisiones relativas a los negocios de la empresa. Pero incluso en dicho caso la existencia del establecimiento permanente derivará de la presencia de esa organización decisoria y no de la del servidor.

Una cuestión adicional sobre la problemática relativa a la aplicación de la cláusula del establecimiento permanente “personal” al comercio electrónico es dilucidar si el propio Proveedor de Servicios de INTERNET (PSI) puede constituir un establecimiento permanente de la empresa que desarrolla su comercio electrónico a través de la página *Web* situada en el servidor poseído y operado por ese PSI. Se plantea, por tanto, si la utilización en un Estado de estructuras de telecomunicaciones para el suministro de servicios ligados a INTERNET constituye un supuesto de establecimiento permanente por parte del PSI que, por tanto, presta servicios en el Estado donde se sitúa la sociedad de telecomunicaciones.

El criterio mantenido por la OCDE es que, salvo en casos excepcionales, el PSI no constituye establecimiento permanente de las empresas que desarrollan actividades comerciales a través de las páginas *web* que, a su vez, tienen ubicadas en los servidores de los mencionados PSI.

En este sentido, se argumenta que el PSI no es un agente de la empresa a la que pertenece la página *web*, por cuanto no tiene potestad para concluir contratos en nombre de esa empresa, o, por otra parte, que el PSI puede ser considerado agente independiente que actúa en el ámbito ordinario de sus actividades empresariales, lo que se demuestra por el hecho de que el PSI pueda hospedar las páginas *web* de diferentes empresas. Asimismo, se señala que el PSI no es un representante del propietario de la página *Web* en relación a los clientes de este último, sino que el PSI se limita a prestar un servicio al propietario de la página *web* que éste, a su vez, utiliza en su exclusivo beneficio.

En esta línea argumental cabe añadir, asimismo, que si para distribuir los productos se puede recurrir a una empresa tradicional de prestación del servicio de transporte, no considerándose a ésta establecimiento permanente, sin que por tanto quepa considerar ningún tipo de vínculo fiscal con el territorio del destinatario tradicional, entonces, criterios de no discriminación, llevan a mantener idéntica consideración respecto al PSI, concluyéndose, en definitiva, que las diferencias de trato tributario deben en su caso basarse en la sustancia de una transacción y las circunstancias que la rodean y no en la forma incidental del transporte de la mercancía.

Una consideración final cabe realizarla respecto a determinados planteamientos alternativos contrarios a la consideración del servidor o de la página *web* como establecimientos permanentes.

Así, a partir de la premisa de que la solución no puede radicar en convertir cualquier cosa, incluso intangible e imposible de controlar (ya que difícilmente un servidor o una página *web* pueden ser obligados a llevar contabilidad y a reflejar en la misma todas las operaciones que de un modo u otro se canalizan a través de ellos) en un establecimiento permanente se mantiene que la única vía posible para seguir gravando la correspondiente renta empresarial es recurrir a criterios de territorialidad, como la residencia del pagador. Para ello sería preciso buscar instrumentos para evitar que se genere una indeseable presión fiscal indirecta sobre este último, lo que sería posible obligando a nombrar un representante del vendedor, también a efectos de imposición sobre la renta (representante que en las ventas por correo ya existe a efectos del IVA); y asegurando el control de estas rentas a través de las entida-

des que de una forma u otra intermedian en el pago (bancos, emisoras de tarjetas de crédito, etc.), ya sean residentes o no, así como a través de los propios vendedores y sus representantes en cada Estado en que operan.

#### **5.4. Precios de transferencia y comercio electrónico**

Una cuestión fundamental en el ámbito de la fiscalidad internacional es el régimen fiscal de los beneficios obtenidos por empresas vinculadas cuando actúan en diferentes jurisdicciones fiscales. Los precios de transferencia utilizados en las transacciones internacionales entre tales empresas y los ajustes fiscales que, en su caso y como consecuencia de operaciones preferenciales, pueden exigir determinadas soberanías fiscales, constituyen una materia compleja, en constante consideración y mutación en la práctica fiscal internacional como consecuencia, entre otras razones, de las prácticas de la denominada "nueva economía o economía en la red" y que, a pesar de ello, tanto en el ámbito de los Convenios como en el de las legislaciones internas, no ha sido resuelta de forma completa

En el contexto de las empresas multinacionales, gran parte de sus operaciones son efectuadas entre miembros del grupo: ventas de bienes, prestaciones de servicios, asistencia técnica y de gestión, cesiones de licencia, patentes, *know-how*,.... Los precios cargados por tales transferencias pueden no determinarse como resultado de un precio de mercado, sino que, por el contrario y por diferentes razones y especialmente para situar el beneficio del grupo en jurisdicciones de baja fiscalidad, pueden variar de forma significativa respecto a lo que sería lógico si se tratara de entidades independientes. Desde esta perspectiva, entendemos la existencia de precios de transferencia cuando las transacciones entre dos sociedades pertenecientes al mismo grupo multinacional se realizan a un precio diferente al que hubieran pactado dos entidades independientes.

La cuestión de fondo, por tanto, que se plantea es el amplio campo de acción que en el área de las empresas asociadas tienen las situaciones de elusión fiscal. En el área de la fiscalidad internacional los precios de transferencia adquieren especial importancia ya que pueden ser utilizados para transferir beneficios desde un país que grava tales beneficios a tipos impositivos altos a jurisdicciones fiscales que garantizan un tratamiento fiscal especialmente favorable

Pues bien, la importancia de estas operaciones ha motivado que los organismos internacionales y, en especial, la OCDE hayan tratado de sentar las bases para la fijación objetiva de estos precios de transferencia con el fin de evitar fórmulas de elusión fiscal así como evitar problemas de doble imposición económica internacional.

En 1979, la OCDE publicó sus directrices sobre asignación de ingresos y gastos entre empresas asociadas, con el título "Fijación de precios de Transferencia y Empresas Multinacionales". Estas directrices se elaboraron por el Grupo de Trabajo sobre Tributación y Empresas Multinacionales (Grupo de Trabajo nº 6) del Comité de Asuntos Fiscales. En 1984 la OCDE publicó un informe complementario titulado "Fijación de Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales: Tres problemas conexos". Este informe se ocupaba de la fiscalidad de las operaciones bancarias internacionales a través de filiales y sucursales, la imputación de los costes de gestión y de servicios asumidos por la Central, y los ajustes correlativos y el procedimiento amistoso.

Con la conclusión del Informe de 1984, se desaceleró el ritmo de trabajo sobre la fijación de los precios de transferencia. En 1984 y 1985, el Grupo de trabajo examinó el uso de la imposición unitaria por parte de algunos de los Estados de la Unión y sometió a estudio un informe presentado a la

administración estadounidense sobre los problemas encontrados sobre un enfoque unitario de tributación consolidada y con las propuestas establecidas en el *Treasury Task Force Report* de 1986 para limitar la imposición unitaria consolidada al territorio norteamericano.

Entre 1986 y 1991 se emprendieron pocos trabajos relacionados con la fijación de precios de transferencia, aunque el grupo de trabajo examinó la evolución reciente en varios países. En 1987, la OCDE publicó un informe sobre el problema de la subcapitalización. En 1991, el Grupo de Trabajo nº 6 revisó sus programas de trabajo y decidió que debería emprenderse una serie de “revisiones paritarias” de la legislación sobre fijación de los precios de transferencia, de las prácticas y la operativa de varios países seleccionados de la OCDE. En ese momento se estaba estudiando, asimismo, las potenciales barreras fiscales a fusiones interfronterizas y los problemas fiscales derivados de la extensión de nuevos instrumentos financieros.

En 1992 se alcanzó un acuerdo sobre una norma OCDE sobre intercambio de información, aunque el documento más trascendente por la dinámica de discusiones que generó fue el Informe del Grupo de Trabajo de la OCDE acerca de las propuestas de los Estados Unidos sobre aceptación del método del beneficio comparable. El informe titulado “Los aspectos fiscales de los precios de transferencia aplicados en el seno de las Empresas multinacionales. Las proposiciones reglamentarias americanas” supone una crítica a la aceptación de este método y sólo se acepta como método complementario a los anteriores.

La OCDE inició en 1993 un conjunto de trabajos tendentes a dar un tratamiento integral del problema de los precios de transferencia:

En primer lugar, durante este años se finalizó la elaboración de un conjunto de directrices destinadas a las autoridades competentes en materia de intercambio de información. Tales directrices tendrían como finalidad clarificar el ámbito y la interpretación del artículo 26 y revisar problemas prácticos encontrados en tales intercambios.

En segundo lugar, se llevaron a cabo trabajos sobre las ventajas e inconvenientes de ampliar a todos los países de la OCDE el Convenio de Arbitraje de la CEE, citado más arriba.

En tercer lugar, se inician los trabajos de revisión y puesta al día de los Informes de la OCDE de 1979, 1984 y 1987. Entre las razones para revisar el Informe de 1979 se pueden citar las siguientes:

combinar los informes de 1979 y 1984 y tener en cuenta los restantes trabajos realizados por el Comité;

poner al día las directrices de 1979, de forma que se reflejen los desarrollos tecnológicos y la mayor internacionalización de las economías nacionales;

clarificar las ambigüedades existentes en el informe de 1979 en lo que se refiere a si son aceptables, y en qué medida, los métodos de beneficio, a la vista de que existen diferentes interpretaciones de la Directrices de 1979; y

dar respuesta al hecho de que desde 1979 varios países han revisado su legislación y su puesta en práctica.



El principal objetivo fijado para esta revisión ha sido desarrollar directrices más claras para la aplicación del principio de independencia mutua de las partes, directrices que fuesen aceptables tanto para los contribuyentes como para las autoridades tributarias y que, de esta forma, minimizasen el conflicto. Se trata, en definitiva, de proporcionar una indicación más clara de qué métodos son aceptables y cuáles no y de establecer las circunstancias bajo las que se podría aplicar de forma adecuada un método específico.

Respecto a los métodos de aplicación de los precios de transferencia, el Informe diferencia:

por un lado, los llamados métodos tradicionales (método del precio comparable de plena concurrencia, método del precio de reventa y método del coste más beneficio);

por otro lado, se desarrollan “otros métodos”, que, a su vez, se dividen en:

métodos basados en el beneficio de la transacción (*Profit split*, método del beneficio comparable y, como novedad, el método del margen neto de la transacción); y

métodos globales.

La aceptación del método del margen neto de la transacción representa una solución de compromiso para el problema planteado entre dos grupos de países. Por un lado, los países de tradición fiscal anglosajona (Estados Unidos, Reino Unido, Canadá y Australia), favorables a los métodos basados en el beneficio y por otro, países tan representativos como Alemania, Francia, Austria, Bélgica, Suecia y Suiza que se oponían a estos métodos basados en el beneficio.

A partir de 1995 se ha asistido a la publicación de nuevas directrices en materia de precios de transferencia que suponen cierta revisión y actualización de las propuestas recogidas en los informes de 1979 y 1984. En los nuevos documentos se comienzan a vislumbrar los problemas de determinación de los precios de transferencias en el caso de operaciones intraempresariales a nivel internacional desarrolladas a través de redes electrónicas. Mucho se ha hablado de las posibilidades que ofrece la red para realizar operaciones intragrupo de carácter internacional con enormes potencialidades para eludir la carga fiscal de los Estados afectados, pero poco se ha dicho sobre la tendencia a desarrollar mecanismos unilaterales para evitar estos comportamientos a nivel nacional con los problemas que esta práctica sesgada ha generado a muchos contribuyentes en su práctica empresarial internacional

En concreto, el contenido de la revisión cabe dividirlo en tres partes diferenciadas:

*Parte I*, que estudia los principios generales relativos a los precios de transferencia y los métodos aplicables. Esta parte fue aprobada el 12 de julio de 1995 por el Consejo de la OCDE y se tituló “Principios aplicables en materia de precios de transferencia destinados a empresas multinacionales y las Administraciones Fiscales”. En cuanto a su contenido, cabe destacar los siguientes principios generales:

Reafirmación del principio de precios de plena concurrencia (*arm's length principle*).

Se confirma que la ausencia, en el momento de fijar los precios de transferencia, de cualquier intento de reducir la carga fiscal no implica necesariamente que la política de precios fijada por las Empresas multinacionales no esté sujeta a discusión o incluso a ajustes.

Se señalan dos clases de métodos que cumplen el principio de libre competencia: los basados en las transacciones y los basados en los beneficios. Se señalan tres métodos basados en las transacciones: el del precio comparable de mercado, el del precio de reventa y el del coste incrementado, que comentaremos ampliamente en otra parte del trabajo.

Se admite, en situaciones excepcionales, uno de los métodos basados en los beneficios. Estos métodos son el de división del beneficio (*profit split*) que imputa los beneficios del grupo entre las empresas asociadas siguiendo criterios de plena concurrencia, y el de comparación de beneficios (*comparable profit*), basado en comparación con beneficios obtenidos por empresas independientes comparables. En cualquier caso, se prefiere el de la división del beneficio al de comparación de beneficios. Se flexibiliza la determinación, en cada caso, del precio de mercado entre empresas independientes, lo que puede perjudicar a los contribuyentes al debilitarse la obligación de que la carga de la prueba recaiga en la Administración tributaria.

Se dejan abiertas fórmulas para resolver conflictos en estos casos, mediante reglas de arbitraje previstas en la Parte II de la Directrices a las que a continuación nos referiremos, aunque no serán objeto de estudio profundo en esta investigación.

Se excluye de forma expresa los denominados métodos de distribución global (*global formula apportionment*), mediante los que los beneficios de los grupos multinacionales se asignan según fórmulas preestablecidas tipo cifra relativa de negocios o similar, al considerarse que incumplen el principio de libre concurrencia.

*Parte II*, que estudia la aplicación de los métodos anteriores en el caso de activos intangibles y prestación de servicios intragrupos. Fue publicada en marzo de 1996.

*Parte III*, que estudia la aplicación de los métodos anteriores en el caso de Acuerdos de contribución de costes. Fue publicada en agosto de 1997.

Por otra parte, y también en el ámbito de la OCDE, cabe destacar la atención dedicada en el MC a la problemática de las transferencias internacionales de beneficios que se producen en el ámbito de las operaciones entre entidades pertenecientes a un mismo grupo multinacional y situadas en diferentes países. Así, tomando como referencia la necesaria autorización de la normativa interna de los Estados contratantes para la práctica de los ajustes necesarios, el MC se ocupa, en una primera fase, de desarrollar el ajuste inicial correspondiente a la integración de los beneficios en la empresa que debería haberlos obtenido en condiciones normales de mercado, señalando al respecto que:

"Cuando: a) una empresa de un Estado contratante participe directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa del otro Estado contratante, o b) unas mismas personas participen directa o indirectamente en la dirección, el control o el capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa del otro Estado contratante, y en uno y otro caso las dos empresas estén, en sus relaciones comerciales o financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido

a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a imposición en consecuencia".

En el MC se asimila la noción de asociación o relación especial a la existencia de una vinculación directa o indirecta en cualquiera de las actividades de dirección, gestión o control, debiendo acudir para la delimitación del significado de estos términos, y, por tanto, para la determinación de la existencia de asociación o vinculación, a la normativa interna de los respectivos Estados contratantes. La determinación de los beneficios en los supuestos de empresas vinculadas se basa en el concepto de beneficio normal, de manera que si existen vinculaciones y el beneficio no es el normal que se derivaría del tráfico mercantil entre dos empresas independientes, será preciso realizar los ajustes precisos para determinar la base imponible normal.

Así pues, los requisitos establecidos para practicar los ajustes contemplados en el apartado anterior son: i) que se trate de empresas asociadas; ii) que existan relaciones especiales de carácter comercial o financiero entre ellas; y iii) que los criterios aplicados entre las empresas en esas relaciones especiales difieran de los que se habrían aplicado en el supuesto de tratarse de entidades independientes. En cualquier caso, el apartado contemplado del MC parece tener un carácter limitativo en el sentido de restringir la posibilidad de corregir el beneficio cuantitativamente más allá de los términos establecidos, esto es, el beneficio normal de mercado que se obtendría en condiciones de libre competencia.

En otro orden de cuestiones, en los CMC se plantea también si los mecanismos especiales utilizados por los diferentes países para hacer frente al problema de los precios de transferencia resultan o no acordes con el MC. En concreto, se plantea si la inversión de la carga de la prueba, trasladándola desde la Administración a los contribuyentes, o las diferentes presunciones que se recogen en la normativa interna de los países son acordes o no con el principio del precio normal de mercado. Y si bien los CMC no dan una respuesta clara y concreta al respecto, no obstante, parecen aceptar la utilización de este tipo de medidas, y ello, sin perjuicio de reconocer que en ocasiones la aplicación de la legislación interna de algunos países puede originar ajustes de los beneficios diferentes de los que resultarían de la aplicación estricta de las disposiciones del artículo 9 del MC. En estos casos, se señala que el mencionado artículo 9 del MC permite a los Estados contratantes afrontar este tipo de cuestiones recurriendo al ajuste bilateral y a la vía del procedimiento amistoso prevista en el artículo 25 del MC.

El MC, por otra parte, no recoge un método concreto para corregir las desviaciones, dejando libertad para que los Estados contratantes determinen de común acuerdo las normas precisas que quieran insertar en el respectivo convenio. La práctica del ajuste correlativo destinado a evitar la doble imposición económica de los beneficios empresariales por parte de los Estados contratantes se contempla en el MC señalando que:

"Cuando un Estado contratante incluye en los beneficios de una empresa de este Estado - y somete, en consecuencia, a imposición- los beneficios sobre los cuales una empresa de otro Estado contratante ha sido sometida a imposición en ese otro Estado, y los beneficios así incluidos son beneficios que habrían sido realizados por la empresa del primer Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se hubiesen convenido entre dos empresas independientes, el otro Estado procederá al ajuste correspondiente del montante del impuesto que ha percibido sobre esos beneficios. Para determinar este ajuste se tendrán en cuenta las demás disposiciones del presente

Convenio, consultándose a las autoridades competentes de los Estados contratantes en caso necesario".

El criterio del denominado ajuste bilateral recogido en el precepto anterior implica, por tanto, que si un Estado rectifica, por ejemplo, a la baja el precio de compra de unos bienes adquiridos por una filial a la casa matriz al entender que tales precios superan a los que se habrían fijado en el supuesto de que tales operaciones se hubiesen efectuado entre empresas independientes, el Estado donde reside la matriz debería corregir a la baja los beneficios de ésta para evitar problemas de doble imposición económica. En cualquier caso, este ajuste correlativo no tiene carácter obligatorio ni automático. Sólo se llevará a cabo en la medida en que la Administración fiscal del Estado que deba efectuarlo considere que la cifra de beneficios rectificada corresponde a la que se habría producido en el supuesto de efectuarse la transacción en condiciones normales de mercado, esto es, como señalan los CMC, cuando estime que la corrección efectuada en el otro Estado está justificada en su lógica y en su importe.

En España, en particular, la normativa articulada en torno a los precios de transferencia se ha venido configurando como un mero mecanismo de evitación de esquemas de elusión fiscal internacional. Por ello, la falta de una regulación coherente, coordinada y negociada o asumida por los Estados intervinientes en torno a la práctica de ajustes bilaterales en operaciones realizadas electrónicamente por parte de los Estados donde operan las empresas vinculadas, pueden generalizar la aparición de situaciones de doble imposición económica internacional si el celo controlador de este tipo de transacciones lleva a una sobre regulación no coordinada a nivel internacional de estas operaciones en red.

Estas situaciones surgirían si al realizarse en un Estado un ajuste en el precio de transferencia, el otro Estado no ajusta la base imponible de la entidad de él dependiente, produciéndose un aumento del beneficio fiscal imponible del grupo sin causa justificada. Estamos, pues, en espera de algunas pautas de actuación homogéneas a nivel internacional que deberán ser desarrolladas por Organismos tipo OCDE, como catalizadores de la inquietud internacional sobre la aplicación restrictiva que puedan hacer las autoridades fiscales respecto a la práctica de los precios de transferencia en la red.

En cuanto a la situación actual de la regulación de los precios de transferencia en España cabe señalar que la misma se recoge en el Título IV de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades y, en concreto, en su artículo 16 que es el que regula las reglas de valoración de las operaciones vinculadas.

A este respecto, podemos destacar como características principales en esta materia las siguientes: a) incluye los métodos de corrección de bases imponibles en operaciones vinculadas establecidos por la OCDE (1995); b) prescribe normas para la correcta distribución de las contribuciones a las actividades de I+D y de gastos de apoyo a la gestión; c) incorpora por vez primera en nuestro derecho tributario las propuestas de valoración previa entre los contribuyentes y la Administración Tributaria; d) cuando la vinculación se produce por relación socio-sociedad, se establece en la nueva normativa un umbral de participación igual o superior al 5% (1% en el caso de que las sociedades coticen en mercados oficiales de valores); e) desaparece en la normativa el caso de vinculación entre las dos entidades cuando participan al menos en el 25% del capital social de una tercera; f) se incorporan normas especiales de valoración para los supuestos de cambios de residencia, ceses de establecimientos permanentes y operaciones realizadas con residentes en territorios considerados paraísos fiscales.

El apartado 1 del artículo 16 determina que la Administración Tributaria podrá valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas entre perso-

nas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

Ese apartado viene a consagrar el principio básico, internacionalmente aceptado, de valoración de las operaciones vinculadas denominado de plena concurrencia (*arm's length price*). Asimismo, y dada la redacción de esta norma, la Administración Española en línea con la filosofía mantenida al respecto por la OCDE rechaza cualquier tipo de valoración derivada de asignación de beneficios globales de un grupo empresarial entre sus diferentes empresas sobre bases predeterminadas, ajenas al valor normal de mercado. En consecuencia, se mantiene el criterio de tratar a las unidades empresariales, miembros de un grupo, como entidades separadas con un beneficio individualizable a través de la fijación de precios de pseudo-mercado.

Un segundo requisito para poder realizar ajustes en el valor de las operaciones interempresariales va a resultar trascendental: que la tributación en España haya sido inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del valor normal de mercado. Esta condición va a suponer que en la práctica la Administración Tributaria sólo realice ajuste sobre precios de transferencia cuando se trate de empresas transnacionales, porque sólo en este caso la tributación en España será inferior a la que hubiera resultado si las operaciones se hubieran valorado a precios de mercado. Este requisito supone que las reglas de valoración del artículo 16 serán aplicables, salvo casos muy excepcionales, exclusivamente a empresas residentes en España vinculadas a empresas no residentes, esto es, a empresas vinculadas internacionalmente.

Asimismo, este requisito añade un proceso complejo de valoración para su aplicación. En efecto, al señalar que se realizará el ajuste cuando considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas exista una tributación inferior a la que hubiera correspondido por la aplicación del valor normal de mercado, se está exigiendo una comprobación compleja que abarca no sólo las operaciones bilaterales, sino las subsiguientes transacciones de los mismos bienes y servicios entre entidades del mismo grupo.

El apartado 1 del artículo 16 viene a consagrar, por su parte, el mecanismo del ajuste bilateral al señalar que la valoración administrativa no determinará la tributación por el IS y, en su caso, por el IRPF, de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación para el conjunto de las entidades que la hubieran realizado. No obstante, dado que las reglas de valoración del artículo 16 van a afectar básicamente a empresas transnacionales, si la Administración española realiza un ajuste sobre los precios de transferencia de una empresa con residencia en España, el ajuste bilateral que se deriva del cumplimiento de esta norma habrá de realizarse por una empresa no residente, por cuanto será esta empresa la que habrá realizado las operaciones vinculadas con la empresa española.

Esta consideración afecta también al caso de que el primer ajuste lo realice la Administración Tributaria de un Estado extranjero, que implique que el ajuste bilateral deba efectuarse sobre una empresa residente en España.

Si la empresa no residente está domiciliada en un país con el que España no tenga suscrito Convenio de Doble Imposición Internacional, el ajuste bilateral dependerá de la discrecionalidad de la Administración Tributaria de la empresa no residente respecto a la articulación de medidas unilaterales tendentes a evitar la doble imposición económica internacional.

Si la empresa no residente está domiciliada en un país con el que España tenga suscrito Convenio de Doble Imposición Internacional habrá que acudir al artículo 9 del MC de la OCDE relativo a las "Empresas Asociadas" donde se establece la conveniencia, que no obligación, de practicar de forma consensuada el correspondiente ajuste bilateral. Como ya se ha señalado anteriormente, para la OCDE, el ajuste bilateral no es obligatorio y automático en el segundo Estado por el mero hecho de que los beneficios hayan sido corregidos en el primero; el ajuste bilateral se producirá si las autoridades del segundo Estado no consideran arbitrarias las correcciones del primer Estado, para lo cual es necesario el intercambio de información y la actuación consensuada de las Administraciones Tributarias de ambos Estado.

Sin embargo, el párrafo 2 del artículo 9 "Empresas Asociadas" no figura en la mayoría de los Convenios firmados por España. A pesar de ello, el párrafo 10 de los CMC al artículo 25 "procedimiento amistoso" del Modelo de Convenio de 1992 señala expresamente que el procedimiento amistoso es aplicable a los casos involucrados en ajustes de precios de transferencia, aún cuando no exista una disposición similar al artículo 9.2 del MC. En definitiva, a través del procedimiento amistoso se arbitra la posibilidad de que las Administraciones Tributarias puedan consensuar ajustes bilaterales para evitar la doble imposición económica.

En definitiva, la Administración Tributaria española ha venido a aceptar el principio del ajuste bilateral, y su aplicación incluso en el caso de que los Convenios de Doble Imposición Internacional suscritos por España no contengan el párrafo 2 del artículo 9 del MC de 1992.

Sin embargo, a pesar de la posible aplicación del procedimiento amistoso en la práctica de los ajustes fiscales por precios de transferencia, la nueva ley determina que estos ajustes se realizarán sólo dentro del período de prescripción. Esta norma está en consonancia con la reserva que el Estado español estableció al artículo 25 del MC de 1992 en el sentido de no poder aplicar el procedimiento amistoso para practicar ajustes bilaterales si han transcurrido los plazos de prescripción de la legislación interna.

Esto nos conduce a un tema importante ¿En que ejercicio fiscal deben imputarse las valoraciones administrativas sobre precios de transferencia?. A este respecto, las Directrices de la OCDE en sus disposiciones dedicadas a regular los ajustes bilaterales se barajan dos alternativas temporales que la Administración Tributaria dispone a la hora de realizar un ajuste correlativo:

1. referenciarlo al año en que la AT del primer Estado ha realizado el ajuste original, o
2. considerar el año en que las transacciones entre empresas vinculadas que originaron los ajustes tuvieron lugar.

Entendemos que esta segunda alternativa es la más coherente por cuanto se logra una adecuada integración entre los ingresos y gastos de ambas empresas, reflejando unos resultados coincidentes. Esta es la opinión de las autoridades fiscales españolas al incorporar en el artículo 16.1 de la LIS un apartado que señala que la deuda tributaria resultante de la valoración administrativa se imputará, a todos los efectos, incluido el cálculo de los intereses de demora y el cómputo del plazo de prescripción, al período impositivo en el que se realizaron las operaciones con personas o entidades vinculadas.

En definitiva, aunque exista voluntad de practicar ajustes bilaterales por parte de nuestras autoridades, estos no podrán tener efecto si han transcurrido cinco años desde el momento en que se realizaron las transacciones entre las empresas afectadas.

En cuanto a la determinación del valor normal de mercado: métodos de ajuste de los precios de transferencia, el artículo 16 en su apartado tercero recoge de forma jerarquizada los diferentes métodos posibles de valoración de las operaciones que realizan las entidades vinculadas. Estos métodos son los que podrá utilizar la Administración Tributaria para realizar los ajustes sobre precios de transferencia. La enumeración de los métodos es cerrada y jerarquizada. Estas características de obligado cumplimiento para la AT tendrá un doble efecto: a) por un lado, redundará en la seguridad jurídica del sujeto pasivo, y por otro, disminuirá la litigiosidad posible a la hora de valorar este tipo de operaciones.

La Ley 43/95, claramente influenciada por los informes de la OCDE, considera como método preferente el precio comparable entre empresas independientes, precio comparable no controlado o precio de mercado (*comparable uncontrolled method*). Este método es considerado por la legislación española como el primer método a utilizar, si bien consciente de su posible dificultad de aplicación en supuestos de mercados imperfectos, supletoriamente, recomienda el empleo de métodos como: el coste incrementado (*cost plus method*). y el precio de reventa (*resale price method*).

Debemos significar que el carácter supletorio de estos últimos métodos, en nuestra opinión, provocará que puedan ser utilizados tanto en el caso de imposibilidad de aplicar el método del precio comparable no controlado como de forma combinada con éste para obviar ciertas desviaciones o dificultades de cálculo que, en su caso, se produzcan. Asimismo, entendemos que con carácter subsidiario, será de aplicación para la valoración de los precios de transferencia el método basado en la división del beneficio (*profit split*). Este método resultará útil al no basarse en transacciones comparables por lo que supera los inconvenientes propios de los métodos basados en la libre competencia cuando no existe ésta por la existencia de mercados imperfectos.

## 5.5. Paraísos fiscales y comercio electrónico

¿Qué consecuencias tributarias tiene que el proveedor con el que se contrata electrónicamente tenga su residencia en un paraíso fiscal? La existencia de los paraísos fiscales tributarios viene motivada por razones históricas, de competencia fiscal o incluso por razones meramente territoriales. El régimen fiscal de todos estos países o territorios viene caracterizado por un tratamiento fiscal favorable a determinadas operaciones, atrayendo así al capital extranjero, y motivando, a su vez, el desarrollo por los países industrializados de legislaciones “anti-paraísos fiscales”.

También España ha ido recogiendo en su legislación interna una serie de medidas frente a estos paraísos fiscales, destacando entre ellas la aprobación del RD 1080/1991, de 5 de julio, en el que se incluye una enumeración de los países o territorios que son considerados como tales “paraísos fiscales”.

La nueva LIRPF, en su art. 9.1 a), establece que “en el supuesto de países o territorios de los calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, la Administración tributaria podrá exigir que se compruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural”. Asimismo, según el art. 9.3 LIRPF, “no perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su residencia fiscal en un país o territorio

calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes”.

Por otra parte, nos encontramos medidas de exclusión de exenciones en lo relativo a los intereses, ganancias patrimoniales, Deuda Pública y dividendos. El art. 13 LRNR, después de recoger, su apartado 1º, la exención de las rentas procedentes de intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos por residentes en otro Estado miembro de la UE, sin mediación de establecimiento permanente [letra b)]; y de hacer lo propio con los rendimientos derivados de la Deuda Pública, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España [letra c)]; establece, en su apartado 2º, que “en ningún caso será de aplicación lo dispuesto en las letras b) y c) anteriores a los rendimientos y ganancias patrimoniales obtenidos a través de los países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales”.

Igualmente, la exención prevista en la letra g) del citado art. 13.1 LRNR (referente a los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la UE) no será de aplicación cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal.

Tampoco se aplica el régimen especial para las fusiones y escisiones previsto en la LIS. A este respecto, el art. 102.4 LIS establece que “se integrarán en la base imponible del IRPF o de este Impuesto las rentas obtenidas en operaciones en las que intervengan entidades domiciliadas o establecidas en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales u obtenidas a través de los mismos”.

Se produce también un tratamiento mucho más estricto en lo que atañe a la transparencia fiscal internacional (presunciones establecidas en el art. 121.12 LIS); así como una no extensión de las medidas de liberalización de la normativa de control de cambios.

Asimismo, no son deducibles las dotaciones de participaciones en entidades residentes en paraísos fiscales, salvo que integren un grupo de sociedades con la sociedad que las efectúa y lleven cuentas consolidadas. Tampoco lo son las dotaciones por depreciación de valores admitidos a cotización en mercados secundarios organizados situados en paraísos fiscales, respecto a la pérdida de valor por debajo de una cifra cierta de reembolso (arts. 12.3 y 4 LIS).

Por otra parte, los sujetos pasivos del IS que participen en instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales deben integrar en sus bases imponibles, según el art. 74 LIS, la diferencia entre el valor liquidativo de la participación el día de cierre del período impositivo y su valor de adquisición, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que dicha diferencia es el 15 por 100 del valor de adquisición. En el supuesto de enajenación, para computar la plusvalía, se aumenta el valor de adquisición con la cuantía integrada en la base imponible. Los beneficios distribuidos por la institución de inversión colectiva tienen un doble efecto: no se integran en la base imponible del sujeto pasivo y disminuyen el valor de adquisición de la participación. Estos beneficios no dan derecho a practicar la deducción por doble imposición. En un sentido similar se pronuncia el art. 78 LIRPF para las personas físicas.

Finalmente el art. 17.2 LIS contiene una regla especial de valoración aplicable a las operaciones realizadas entre entidades residentes, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, y entidades no residentes en España pero establecidas en territorios calificados como paraísos fiscales. En



virtud de esta regla, la Administración puede cuantificar dichas operaciones conforme a su valor normal de mercado, siempre que la valoración convenida sea distinta de dicho valor normal de mercado y hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación.

No existe una regla equivalente aplicable a los sujetos pasivos residentes sujetos al IRPF. No obstante, el art. 17.2 LIS es aplicable, por remisión del art. 26.1 LIRPF, a los sujetos pasivos de este último impuesto para determinar el rendimiento neto de sus actividades económicas.

También debe tenerse presente que el art. 14.1 g) LIS establece que los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales o que se paguen a través de residentes en los mismos no son deducibles salvo que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.

Y, por último, que la deducción por exportación en la cuota del Impuesto sobre Sociedades no procede, según el art. 34.2 LIS, si la inversión o gasto ocurre en un paraíso fiscal.

## **5.6. Dinero electrónico y evasión fiscal. Transferencias electrónicas de fondos a bancos de paraísos fiscales**

La progresiva introducción y utilización de medios de pago electrónicos hace cada vez más accesible la utilización de bancos establecidos en paraísos fiscales a mayor número de personas. El dinero virtual ofrece las ventajas de rapidez, reducción al mínimo de rasgos contables, distancia a la que se puede remitir los fondos y anonimato en que se desenvuelven estas operaciones, que se acentúa al perderse éstas dentro de la inmensa masa de transferencias que diariamente se ejecutan en el mundo.

Gracias a los nuevos medios de pago electrónicos puede decirse que la banca en INTERNET ofrece actualmente los mismos servicios que la banca convencional, pero con la salvedad de que aquélla permite un más fácil acceso, menores costes y un grado de anonimato y de rapidez en las transacciones que ha creado un clima de pseudo-impunidad en la evasión de capitales, lo cual ya ha hecho sonar la alarma en determinados países.

En cuanto a los aspectos tributarios en relación al sistema bancario virtual, que utiliza los paraísos fiscales con el fin de captar depósitos a través de INTERNET, debe aplicarse la normativa ya comentada sobre operaciones con o por personas residentes en paraísos fiscales.

Especialmente, la norma contenida en el art. 17.2 LIS, según la cual la Administración tributaria puede cuantificar conforme a su valor normal de mercado las operaciones comerciales electrónicas efectuadas con o por personas y entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, cuando la valoración convenida hubiera determinado una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido o un diferimiento de dicha tributación.

Y también las normas sobre socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva (art. 74 LIS y 78 LIRPF) y las referentes a la no exención, cuando se obtengan a través de paraísos fiscales, de los intereses y demás rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos por residentes en otro Estado de la UE, sin mediación de establecimiento permanente; y la no exención de los rendimientos

derivados de la Deuda Pública obtenidos sin mediación de establecimiento permanente en España (art. 13.2 LRNR).

## BIBLIOGRAFÍA

AAGE SKAAR, ARVID (2000): "Erosion of the concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce", *Intertax*, vol. 28, 5, pp. 188-194.

BAENA AGUILAR, A. (2000): "Tributación del comercio electrónico", *Carta Mercantil*, nº 9, pp. 35-44.

CARBAJO VASCO, D. (2000): "La Administración tributaria y el comercio electrónico ¿Un problema o una solución?", *Economía Industrial*, nº 326.

CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1998): "De la fiscalidad del software" *Tribuna Fiscal*, nº 91. DEPARTMENT OF TREASURY (1996): *Selected Tax policy Implications of Global Electronic Commerce*, noviembre, 1996.

HORTALA i VALLVÉ, J; ROCCATAGLIA, F. y VALENTE, P. (2000): *La fiscalidad del comercio electrónico*, CISS-PRAXIS, Monografías Fiscales, Valencia.

JUAN Y LEDESMA, A. y CUEVA GONZÁLEZ-COTERA, a. (2000): "The tax treatment of software", *European Taxation*, vol. 4, nº 7, pp. 276-280.

OCDE (1998): *Electronic commerce: A discussion paper on taxation issues*, OCDE, París.

— (1999a): *Business-to-business electronic commerce: Status, economic impact and policy implications*, OCDE, París.

— (1999b): *OCDE forum on electronic commerce. Report on the forum*, OCDE, París.

— (1999c): *A Global Action Plan for Electronic commerce*, OCDE, París.

- (1999d): *Electronic commerce: Applicatio of the existing Permanent Establishment definition*, octubre, OCDE, París.
  - (2000a): *The application of the Permanent Establishment definition in the context of electronic commerce*, marzo, OCDE, París.
  - (2000b): *Treaty characterization issues arising from electronic commerce*, marzo, OCDE, París.
- OLIVER CUELLO, Rafael (1999a): *Tributación del Comercio Electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- (1999b): "El comercio electrónico: perspectiva tributaria", *Actualidad Informática Aranzadi*, pp. 1-15.
- REYERO FOLGADO, R. (2000): "Presente y futuro de la tributación del comercio electrónico", *Impuestos*, nº 13, pp. 13-30.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (1997): "Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español", *Papeles de Trabajo*, 3/97, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (1999): "La calificación de los cánones en los programas de ordenador en el convenio impositivo entre España y Estados Unidos", *Estudios Financieros*, 192, pp. 97-144.