

DOCUMENTOS

UN APUNTE SOBRE LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Autora: *Amparo de Lara Pérez*
Universidad Autónoma de Madrid

DOC. N.º 10/02



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de la autora, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 111-02-002-0
I.S.S.N.: 1578-0244
Depósito Legal: M-23771-2001

ÍNDICE

RESUMEN

1. INTRODUCCIÓN

2. TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

2.1. El impuesto sobre Sociedades

2.1.1. Establecimiento permanente

2.2. El impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

2.3 El impuesto sobre el Valor Añadido

2.3.1. Localización de las prestaciones de servicios

2.3.2. Régimen de ventas a distancia

2.3.3. Concepto de establecimiento permanente

2.3.4. La facturación electrónica en el impuesto sobre el Valor Añadido

3. INCENTIVOS FISCALES PARA EL FOMENTO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA COMUNICACIÓN

4. CONCLUSIONES

NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

RESUMEN

El problema que nos planteamos, en este artículo¹ es ver si se puede aplicar al comercio electrónico los impuestos existentes en la Unión Europea en general, y en particular en España.

Para lo cual, se hace un repaso por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último se hace una somera mención a las medidas fiscales, que recientemente se han introducido en nuestro ordenamiento, para favorecer la comunicación y el comercio electrónico entre las empresas de reducida dimensión.

1. INTRODUCCIÓN

Cada vez es más frecuente la existencia de una serie de procesos que tienen como consecuencia la internacionalización de las empresas y por lo tanto la globalización de la economía.

Estos procesos están cada vez más influidos por la utilización de los últimos avances tecnológicos y, entre ellos, hay que destacar la existencia de las redes de comunicación que facilitan la relación entre empresas y de éstas con distintos sujetos, a la que de otra forma sería difícil acceder, y que ha llevado a la aparición del comercio electrónico.

Se puede hacer una definición amplia de comercio electrónico diciendo que consiste “en cualquier forma de transacción o información comercial basada en la transmisión de datos por redes electrónicas”. Por todo lo anterior vemos que a través de la transmisión de datos por redes electrónicas, sobre todo por Internet, se pueden realizar entregas de bienes y prestaciones de servicios.

El tipo de comercio electrónico dependerá de los agentes que intervienen en él y así estas transacciones se pueden dar en diversas modalidades según el carácter de sus intervinientes, y así se puede mencionar, a título de ejemplo, el que se da entre empresas (B2B); o entre empresas y consumidores finales (B2C); o entre las empresas y la Administración Pública (B2G)²; pero en los últimos tiempos asistimos al desarrollo de dicho comercio entre particulares (C2C)³.

Con independencia de los agentes que intervengan, en esta clase de comercio podemos establecer dos modalidades:

- a) Una que consiste en ofrecer los bienes y prestar servicios tangibles a través de catálogos y tanto la oferta de estos catálogos como los pedidos se harán utilizando una red de comunicación; pero la recepción de los pedidos se realizará físicamente es decir por medios convencionales. Esto es lo que solemos llamar comercio electrónico off-line.

¹ Este artículo está basado en la comunicación presentada al VIII Encuentro de Economía Pública, celebrado en Cáceres en febrero de 2000.

² En nuestro país también existe un “tipo de comercio electrónico” entre la Administración y los particulares, como es el caso de la posibilidad, cada vez más utilizada, de presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por Internet.

³ Como es el caso del intercambio de grabaciones musicales mediante el sistema y protocolo Napster.



- b) Otra modalidad consiste en que tanto la comercialización de bienes y servicios como la entrega de los pedidos se realiza por la red. En este caso estamos hablando de entrega de bienes y prestación de servicios en formato digitalizado y que por lo tanto se pueden clasificar como intangibles. A este tipo se le suele llamar comercio electrónico on-line.

Pero, el comercio on-line tiene una característica especial y es que al realizarse las transacciones entre ordenadores será muy difícil identificar a los agentes intervinientes ya que en éstas se favorece el anonimato, y también, en muchos casos, será difícil determinar el lugar donde se realizan las transacciones.

2. TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

En una primera aproximación podríamos pensar que, la fiscalidad del comercio debería ser única, independientemente que se realice de forma tradicional o a través de la Red.

La justificación de lo anterior es fácil, ya que con esta unicidad se conseguiría por una parte que el gravamen fuera neutral, y por otra, que no se estrangulase el desarrollo del comercio electrónico por la existencia de una tributación mayor de éste.

Pero, no se nos puede olvidar que con este tipo de comercio lo que se pretende es ampliar el ámbito de actuación de las empresas, y ya no se puede pensar en que sólo se va a ejercer en un sólo país sino que, precisamente, lo que se pretende es realizar transacciones en todo el mundo y que por ello las administraciones se encontrarán que cada vez es más frecuente que empresas que no sean residentes actúen en el interior del país.

Por esto, es necesario hacer mención de algunos de los problemas que se plantean en el comercio a través de Internet para las correspondientes Administraciones fiscales y que se derivan del hecho de la utilización de una red de transmisión de información. Entre esos problemas podemos destacar los siguientes:

- a) Dificultad para el reconocimiento de los agentes, ya sean personas físicas o jurídicas, que obtienen la renta ya que es fácil utilizar seudónimos o sistemas de encriptado, a esto hay que unir la dificultad de localización e identificación de instrumento informático que genera el servicio.
- b) Establecer el lugar donde se realiza la transacción de forma que, aumenta la dificultad para saber dónde se obtiene la renta y además se puede complementar con la facilidad de estar domiciliado en un paraíso fiscal. Todo esto comporta que por una parte sea difícil establecer cuál es la Administración fiscal competente y, por otra, potencie la deslocalización de las empresas.
- c) Dificultad a la hora de calificar las operaciones y las rentas obtenidas en ellas ya que al tratarse, en algunos casos, de productos digitalizados nos podemos plantear si se trata de rentas empresariales, de cánones, si estamos hablando de entregas de bienes o de prestaciones de servicios.

A continuación vamos a analizar, desde el punto de vista de España, como se enfrenta el comercio electrónico al Impuesto sobre Sociedades⁴, al Impuesto sobre la Renta de las Personas

⁴ Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades. Real Decreto 537/1997, de 14 de abril por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Físicas⁵ y al Impuesto sobre el Valor Añadido⁶, sin olvidar que se quiere conseguir la neutralidad entre los distintos tipos de comercio y además favorecer el desarrollo del comercio electrónico.

Para ello, tendremos que hacer mención del concepto de establecimiento permanente y también del Impuesto sobre la Renta de los no residentes⁷.

Podemos adelantar, que el gran problema se plantea en el comercio on-line ya que, mientras el producto sea algo tangible, es decir que se produzca la entrega del bien o la prestación de servicio de forma “física” y lo que se realice a través de los ordenadores sólo sea la gestión de pedidos, el control de abastecimiento y la expedición de las facturas se podrán aplicar los mismos impuestos que en el caso del comercio convencional⁸.

Mientras que en el comercio on-lineal tratarse de bienes intangibles, en algunos impuestos se va a considerar, en la mayoría de los casos, como prestación de servicios, por lo que se puede dar la paradoja que si se adquiere un libro por comercio electrónico off-line y por lo tanto existe una entrega física se considerará una entrega de bienes; mientras que si este mismo libro se descarga de una página web y por lo tanto se recibe on-line se clasificará tributariamente como una prestación de servicios⁹.

2.1. El Impuesto sobre Sociedades

Como sabemos, en el artículo 8 de la Ley de este impuesto y en su apartado 3 se establece cuándo se considera que una entidad es residente en España y podemos comprobar cómo uno de los requisitos es esté constituida conforme a las leyes españolas¹⁰, es decir se está refiriendo al lugar de constitución de la sociedad y este requisito es muy importante en el caso del comercio electrónico ya que, muchas veces es lo único que se puede conocer. Porque desde luego, en estos casos, lo que parece muy difícil es establecer dónde está la sede de dirección efectiva ni dónde está el control conjunto de sus actividades.

Pues bien, en la mencionada Ley se establece que aquéllas entidades que sean residentes en España estarán sometidas a este Impuesto por toda la renta mundial.

Cuando se grava de renta mundial nos referimos a toda la renta obtenida tanto en el país como en el extranjero, por lo tanto se puede concluir que siguiendo el principio de renta mundial todas las rentas que se obtengan se gravarán en el lugar de residencia de la entidad.

Mientras que cuando se aplica el *principio de territorialidad* lo que se hace es gravar en el país de la fuente de renta, es decir, donde se produce la renta y esto se suele llevar a cabo a través de las retenciones en la fuente, que al fin y a la postre coincidirá con el tipo de gravamen.

⁵ Ley 40/1998, de 9 de diciembre de 1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁶ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁷ Ley 41/1998, de 9 de diciembre de 1998, del Impuesto sobre la Renta de no residentes y normas tributarias. Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no residentes y normas tributarias.

⁸ No siempre es así ya que al gestionarse a través de un servidor puede dar lugar a la deslocalización de las empresas. Además, hay veces que no se grava la importación por “tratarse” como un envío postal de pequeño tamaño.

⁹ Esta es la postura propuesta por la Comisión Europea aunque no todos los autores están de acuerdo con ella.

¹⁰ “3. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurren alguno de los siguientes requisitos:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español.

A estos efectos se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.”



Si entre dos países existe un convenio para evitar la doble imposición¹¹ habrá que estar a lo que se dispone en dicho convenio¹².

Por otra parte, aunque en muchos casos no está clara la diferencia entre los beneficios empresariales y los cánones, es más en nuestra norma doméstica no existe una definición de canon, y hay que acudir a los comentarios del Modelo de convenio de doble imposición si podemos decir que los cánones, de alguna forma, facultan para un derecho de uso o copyright.

En España, si se compra software normalizado se trata de una entrega de bienes y por lo tanto constituye una renta empresarial. Pero si además de transmitir el software se da un permiso para hacer copias y venderlas a otros, se considerará un canon.

Cuando no existe convenio de doble imposición se aplicará nuestra norma doméstica, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

Por ello, nos parece importante comentar el artículo 12 de la Ley 41 del Impuesto sobre la Renta de no residentes, donde se puede distinguir entre:

- a) Beneficios empresariales, que tributarán en el país de residencia de la empresa.
- b) Cánones, que si no existe establecimiento permanente se retendrá en el país donde se usa el servicio que da lugar al pago de estos rendimientos, o lo que es lo mismo en el lugar del pagador del canon.

El problema se plantea en la localización del hecho imponible para evitar la doble o triple imposición. Si una empresa sueca a través de un servidor que se encuentra en Italia, presta un servicio a una empresa española, nos encontramos con que los tres países podrían someter los rendimientos a tributación. Para evitarlo podemos decir, que en principio, se gravará donde esté el situado el establecimiento permanente del prestador del servicio.

Se sigue así el método de tributación en la fuente de renta con exención o deducción del impuesto en el país de origen o si no tributará en el país de residencia de la empresa que da el servicio y se deduce o se declara exento en el país de la fuente de renta.

Con el comercio electrónico on-line, como ya hemos dicho, es difícil establecer dónde están localizados los actores y su residencia ya que, en este tipo de comercio se favorece el anonimato y por lo tanto es difícil determinar dónde se está establecido lo que ayudará a la deslocalización de las actividades para conseguir que no tributen en ningún sitio.

2.1.1. Establecimiento permanente

En el momento que nos encontramos de internalización de la economía es cada vez más importante el concepto de establecimiento permanente ya que, en la tributación de los no residentes se establece una diferencia fundamental según se obtengan las rentas a través de un establecimiento permanente o se obtengan sin dicho establecimiento¹³.

En el artículo 12 de la Ley 41 del Impuesto sobre la Renta de no residentes se establece cuáles son las rentas obtenidas en territorio español y que por lo tanto tributarán en España, así se dice que:

¹¹ Los convenios y tratados internacionales, entre los que se encuentran los convenios para evitar la doble imposición constituyen una de las fuentes de nuestro ordenamiento tributario con una fuerza superior a una ley.

¹² En los convenios para evitar la doble imposición en materia de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, se establecen una serie de tipos impositivos dependiendo de la clase de renta; estos tipos serán siempre máximos, de forma que si por aplicación de la ley interna el tipo es más favorable que el del convenio se aplicará el de la ley interna.

¹³ El establecimiento permanente como la sucursal carece personalidad jurídica, lo que si tiene una filial.

“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:

a) *Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español.*

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 toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de explotación o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses...”

Como vemos es necesario un lugar fijo de negocios, luego parece que es necesaria la existencia física de ese lugar, mientras que la presencia humana no parece que sea necesaria. Desde luego, no se considera que exista establecimiento permanente cuando lo que se realiza son actividades auxiliares o preparatorias, pero, para ello será necesario establecer cuál es el núcleo principal del negocio.

Se considerará que existe establecimiento permanente si se opera a través de un comisionista dependiente que puede concluir contratos en nombre de la empresa no residente; mientras que el comisionista independiente no constituye un establecimiento permanente.

Como ya hemos visto una de las dificultades con la que se encuentran las Administraciones a la hora de gravar el comercio electrónico está en su misma característica y es que, como las transacciones se realizan entre dos ordenadores es muy difícil precisar la situación de estos, dada la facilidad de reubicación de un ordenador. Por eso nos planteamos si un centro servidor se puede considerar establecimiento permanente para eso acudimos a las definiciones contenidas en el Modelo de Convenio de la OCDE.

En el Modelo de Convenio de la OCDE se define el establecimiento permanente en su artículo 5: “1. A 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”¹⁴.

¹⁴ Continúa este artículo diciendo: “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.*

3. *Una obra de construcción, instalación o montaje sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de 12 meses.*

4. *No obstante lo dispuesto anteriormente en 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.*

A la luz de estas definiciones se puede plantear la duda de si un centro servidor se puede considerar establecimiento permanente, de hecho la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española en su informe de octubre de 2000, opina que un centro servidor no es un establecimiento permanente ya que no es una persona física o jurídica y que sólo en el caso en que exista una organización para la toma de decisiones se podrá hablar de establecimiento permanente, pero aclara que en ese caso sería por la existencia de la organización y no por el centro servidor¹⁵.

Existen otras opiniones en el sentido de que, aunque se pueda pensar que un centro servidor lo único que hace es almacenar software, se requiere una presencia física ya que lo normal es que esté en un local y que tenga unas personas para mantener dicho servidor y que, además, estas personas serán residentes en el país donde se encuentra instalado el servidor.

En lo que sí parece que hay unanimidad es en considerar que un sitio web no constituye un establecimiento permanente ya que se trata pura y llanamente de software.

Por todo esto ha sido necesario adaptar el Modelo de Convenio de la OCDE al comercio electrónico, sobre todo desde el punto de vista del establecimiento permanente, modificando los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio.

2.2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El comercio electrónico puede afectar a los rendimientos de capital mobiliario, pero sólo en el sentido de que la Red va a servir para la instrumentación de los servicios financieros, por lo tanto no plantea ningún problema para la aplicación de este Impuesto.

En el caso de la tributación sobre los rendimientos de actividades económicas sí afecta este tipo de comercio, ya que sólo el comercio off-line podrá acudir al sistema de módulos porque como ya hemos dicho en el caso del comercio on-line se considera, por ahora, una prestación de servicios y por lo tanto se tributará por estimación directa.

Pero, abundando en lo anterior, sólo cabe la estimación directa porque los módulos están pensados para el comercio tradicional y así sabemos que dichos módulos se basan en los metros cuadrados de tienda, potencia instalada, metros de almacén, número de empleados, etc. Por lo tanto ¿cómo se pueden aplicar a una página web?.

Para el resto de las actividades económicas nos remitimos a lo que se ha expuesto con respecto al Impuesto sobre Sociedades ya que para este tipo de rendimientos se sigue, mayoritariamente, la legislación tributaria de sociedades.

f) *el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter auxiliar o preparatorio.*

5. *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 le aplica el párrafo 6- actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten 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, a menos 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.*

6. *No se considera 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.*

7. *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 ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra."*

¹⁵ Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española págs. 414 y 415.

Como ya hemos apuntado, se plantean dificultades a la hora de realizar el control de las operaciones, tanto desde el punto de vista de la Administración como del administrado ya que éste tiene poca seguridad jurídica, porque muchas veces es difícil saber dónde tributa, a qué tipo, etc.

Como ya se ha visto en el apartado de sociedades, la empresa que presta un servicio obtiene un ingreso y por lo tanto habrá que establecer dónde se produce y dónde tributa. Pero, por otra parte, para la empresa que recibe el servicio es un gasto y normalmente un gasto deducible y por lo tanto habrá que establecer qué requisitos son necesarios para que se pueda imputar ese gasto.

En España, en principio, todos los gastos que se derivan de la adquisición de bienes son deducibles, pero no se puede decir lo mismo de la adquisición de servicios cuando se reciben desde países terceros, sobre todo si están ubicados en algún paraíso fiscal, ya que en este caso no podrá deducir el gasto, salvo que se demuestre fehacientemente que se ha recibido el servicio, teniendo en cuenta que la carga de la prueba será por cuenta del contribuyente y en el caso del comercio electrónico on-line es muy difícil demostrar que se ha recibido el servicio.

En este sentido existe un proyecto de directiva de la Unión Europea para unificar la facturación en todos los Estados miembros y así conseguir que todos los países pidan los mismos requisitos para que la factura sea válida, lo que comportará que el contribuyente sepa siempre si la factura que ha recibido de otro país es válida o no para poderse imputar un gasto como fiscalmente deducible.

2.3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Hay que empezar diciendo que, este tributo indirecto está armonizado en los países de la Unión Europea, pero no tanto como se desearía, ya que si bien está armonizada la base imponible, no ocurre lo mismo con los tipos y como vamos a ver, la existencia de distintos tipos para la misma transacción favorece la deslocalización de las empresas y que a fin y a la postre el impuesto no sea neutral.

Para estudiar la fiscalidad indirecta que recae sobre el comercio electrónico es necesario realizar la calificación de las operaciones, es decir, es fundamental saber si se trata de una entrega de bienes o de una prestación de servicios.

Una vez que tenemos clasificada la operación es necesario, por una parte identificar al sujeto pasivo y por otra ver donde está establecido, ya que en función de dónde esté localizada la operación sabremos quien es el sujeto pasivo, es decir si es el comprador o si es el vendedor.

A través del comercio electrónico se realizan operaciones entre oferentes y demandantes con una contraprestación económica. Los oferentes pueden ser empresarios o profesionales, ya que, como sabemos, los consumidores finales no son sujetos pasivos por este Impuesto. Los demandantes pueden ser empresarios, profesionales o particulares (incluyendo en esta última categoría a los empresarios y profesionales que no actúen como tales).

Podemos decir que la idea general es que el comercio electrónico debe tributar, por este impuesto, en el país donde se vaya a consumir el bien o servicio objeto de este comercio.

Recientemente, el Consejo Económico y Financiero (ECOFIN) en su sesión de 12 de febrero de 2002 acordó la modificación de la VI Directiva respecto del IVA aplicable a los servicios prestados por vía electrónica para su consumo en la Unión Europea de modo que estén sujetos al Impuesto de la Unión Europea y queden exentos cuando se presten para su consumo fuera de la Comunidad.

Como ya hemos adelantado, la Ley define como entrega de bienes a los paquetes de software normalizados, mientras que considera que se trata de una prestación de servicios cuando es un software específico, o lo que es lo mismo hecho a medida.



Estas definiciones se rompen con el comercio electrónico on-line, ya que como no hay entrega material del bien, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), se va a calificar siempre como prestación de servicios. Esto quiere decir que se puede aplicar tipos distintos según se trate de operaciones realizadas a través del comercio tradicional o del comercio on-line (como es el caso de los libros), pero además tiene otra consecuencia ya que dependiendo de que se trate de una entrega de bienes o de una prestación de servicios estará localizado en un país o en otro.

2.3.1. Localización de las prestaciones de servicios

Como vamos a ver, existe una regla que aunque se llama general al fin y a la postre es la que menos se da porque es la recurrente.

Regla general: los servicios están localizados en el lugar donde esté la sede de la actividad económica de la empresa que lo presta o, si tiene establecimiento permanente estarán localizados en el lugar donde esté ubicado el establecimiento permanente.

El concepto de establecimiento permanente en el IVA, como veremos luego, es más amplio que en Sociedades y así una empresa puede ser residente en los 15 Estados miembros de la Unión Europea a efectos de este impuesto, pero a efectos del Impuesto de Sociedades sólo será residente en un país.

Entre las reglas especiales queremos destacar las siguientes:

- a) Nos vamos a referir a los casos contenidos en el artículo 70.5 donde se trata el caso de las cesiones, concesiones, derechos de autor, patentes, marcas comerciales, informes de abogados, arquitectos, tratamiento de datos y muchos más. Este tratamiento tiene mucha importancia ya que todos o casi todos los servicios contemplados en el artículo 70.5 se pueden prestar por el comercio electrónico on-line. Como podemos ver en el cuadro siguiente, los servicios se entienden prestados en el país de quien los recibe (o consume) cuando el que lo recibe sea un particular no establecido en la Unión Europea, un empresario no establecido en la Comunidad o un empresario comunitario, como vemos queda excluido el caso de un particular comunitario.

Prestador de servicio	Receptor de servicios	IVA	Sujeto pasivo
Empresario o profesional comunitario	Empresario comunitario de otro país	Regla especial: Destino	Inversión del sujeto pasivo. Comprador
	Particular comunitario de otro país	Regla general: Origen	Vendedor
Empresario o profesional no establecido en la Unión Europea	Empresario o particular no comunitario	Regla especial: Destino	-----
	Particular	Regla general: Origen	-----
	Empresario o profesional comunitario	Regla especial: Destino	Inversión del sujeto pasivo. Comprador

Como se señala en este cuadro, en este régimen del IVA perjudica a los empresarios comunitarios cuando venden a particulares ya que se les grava, en origen con el IVA, mientras que los no establecidos en la Unión Europea y venden a los particulares, se les gravará con el IVA no comunitario que en ese país puede ser más bajo hasta no existir. Esto también puede dar lugar a la deslocalización de empresas que prestan estos servicios.

- b) Otra regla especial es la referente a la fiscalidad de los servicios de telecomunicación, es decir televisión, telefonía móvil, etc. El tratamiento se ha modificado hace un

año para evitar que se contratara, la telefonía, televisión por cable, etc., con una empresa no establecida en la Unión Europea. Anteriormente en España estos servicios no estaban gravados con el IVA ya que se seguía la regla general, es decir se localizaban los servicios en el país donde residía la empresa suministradora del servicio.

La modificación ha consistido en que con carácter general este tipo de servicios tributarán en el país de destino, es decir donde se va a consumir el servicio si el que lo recibe es un empresario o profesional.

Si la empresa que presta el servicio no está establecida en la Unión Europea y el destinatario es un particular, un empresario o un profesional residente en la Unión Europea se gravará con el IVA comunitario, es decir con el Impuesto del país del receptor del servicio. Es más, si el receptor de los servicios es un particular no residente en la Unión Europea pero que paga el servicio con una cuenta bancaria domiciliada en España se gravará con el IVA comunitario.

En todos los casos en los que quien recibe el servicio sea un particular, la empresa no residente en la Unión Europea tiene la obligación de nombrar un representante en el país del particular receptor del servicio.

Algo muy parecido al tratamiento de las telecomunicaciones es lo que se propone para el comercio electrónico de forma que:

Regla general: toda operación de comercio electrónico que se entienda consumida en la Unión Europea deberá pagar un IVA comunitario.

Si el destinatario es particular establecido en España y la empresa que suministra el servicio no está establecida en la Unión Europea, la empresa tendrá que tributar por el IVA español y además vendrá obligada a nombrar un representante.

Si quien recibe el servicio es un empresario o profesional establecido en la Unión Europea, por ejemplo España, y quien lo suministra es una empresa o profesional no establecido en la Unión Europea, se entenderá prestado en España, habrá inversión del sujeto pasivo y por lo tanto lo ingresa el comprador, que tiene que expedir una autofactura y será impuesto devengado y soportado al mismo tiempo, en este caso la empresa no establecida no tendrá que nombrar representante.

Vamos a ver que es lo que se entiende por utilización efectiva: se podrían establecer dos tipos de presunciones una *iure et de iure*, es decir no admite prueba en contrario y que consiste en que se presumirá que los servicios del comercio electrónico se utilizan en la Península o Baleares cuando el destinatario esté domiciliado en la Península o Baleares (habrá que definir que se entiende por domicilio, si fiscal, particular, etc.). Esto puede dar lugar a operaciones de ajuste, piénsese en unos residentes en Baleares que pasan sus vacaciones en Estados Unidos y consumen allí unos servicios por comercio electrónico, estarían gravados con el IVA español.

La otra presunción sería *iuris tantum*, es decir admite prueba en contrario aunque la carga de la prueba corresponde al consumidor y es similar a las de las telecomunicaciones y es que se presumirá que se va a utilizar el servicio del comercio electrónico cuando el receptor del servicio esté domiciliado en la Península o Baleares o tenga una cuenta domiciliada en la Península o Baleares.

Ahora el operador comunitario se puede ver favorecido con respecto al no comunitario ya que este último tiene que nombrar un representante en cada país en donde opere, con el coste que comporta el nombramiento de representante.

2.3.2. Régimen de ventas a distancia

Se aplica a las ventas que realice un empresario en un territorio de la VI Directiva (por ejemplo, Francia, Alemania, etc.) a particulares establecidos en otro territorio de la VI Directiva (España). Cada Estado miembro tiene un límite para estas ventas a distancia.



En el caso español para que se consideren ventas a distancia el vendedor comunitario, en el año anterior tiene que haber realizado ventas a consumidores españoles por debajo de 4.550.000 ptas. Es decir que el proveedor en el año anterior no puede haber vendido a particulares españoles más de esa cantidad para que se consideren ventas a distancia y dependiendo del volumen de operaciones realizadas este año tributará en un lugar o en otro.

Vamos a verlo a través de un ejemplo: suponemos que el vendedor es alemán

Volumen de ventas año anterior particulares españoles	Volumen de ventas año corriente	IVA aplicable
< 4.550.000	Hasta 4.550.000	Tributará en origen, aunque el vendedor puede optar por tributar en España
	> 4.550.000	La primera venta y siguientes que vayan a exceder del límite tributarán en su totalidad en destino, es decir España
> 4.550.000	sea cual fuere el volumen en este año	Todas las operaciones tributarán en destino, es decir España. El vendedor tiene que nombrar representante en España.

La franquicia para considerar que se está realizando una venta a distancia varía de un país a otro, así la de Francia está en torno a los diecisiete millones de ptas., por lo que es de desear que estas franquicias se igualaran en todos los Estados miembros.

Este régimen de ventas a distancia se puede aplicar perfectamente al comercio electrónico pero puede dar lugar a la deslocalización de las empresas. Dinamarca grava las prestaciones de servicio al tipo del 25% y por el contrario en España se gravan al 16% y en Luxemburgo al 15%. Si se venden on-line libros desde Dinamarca se localizará la operación en el lugar donde radique la empresa es decir Dinamarca, y por lo tanto se hará al tipo del 25%; lo que quiere decir que a la empresa le conviene establecerse (por medio de un servidor) en España o en Luxemburgo ya que así se tributará a un tipo menor. Pero además, siguiendo con este ejemplo, a la empresa danesa le convendrá también efectuar las ventas a los de su propio país desde estos otros países porque así, también tributará menos.

Si nos referimos al caso de ventas a distancia a través del comercio electrónico off-line, estaríamos ante una entrega de bienes y el tipo de gravamen sería distinto¹⁶ y por eso, parece que hay un cierto consenso de que el tipo dependa de la clase de bien de que se trate independientemente del soporte en el que se suministre.

En el caso de que un empresario no comunitario se tenga que registrar, se plantea la duda de si lo tiene que hacer en un solo Estado miembro o en todos los que opere. Si con la licencia de un solo Estado miembro le acredita en los quince, parece claro que se registrarán en aquel Estado en donde este trámite sea más barato.

Estados Unidos es partidario de que el registro sólo se tenga que realizar en un Estado miembro y abonar el IVA de todos los países comunitarios en los que haya operado en el Estado en el que se ha registrado.

2.3.3. Concepto de establecimiento permanente

Se trata de un concepto fundamental para saber el lugar de localización ya que si se considera que se opera a través de establecimiento permanente no se tendría que registrar.

El artículo 69.5 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que será "cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

¹⁶ En España los libros tributan al 4%.

En particular, tendrán esta consideración:

- a) *la sede de dirección, fábrica, talleres, instalaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.*
- b) *minas canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.*
- c) *las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses.*
- d) *las explotaciones agrarias, forestales, o pecuarias.*
- e) *las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y su posterior entrega de mercancías.*
- f) *los centros de compra de bienes o de adquisición de servicios.*
- g) *los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título”.*

Como vemos el concepto es más amplio que en el caso de establecimiento permanente de sociedades y además es similar al concepto que tiene España en sus convenios para evitar la doble imposición.

2.3.4. *La facturación electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido*

De todos es sabido que, el valor añadido se define por la diferencia entre el Impuesto soportado y el devengado, es decir, el sujeto pasivo tiene que calcular la diferencia entre el gravamen soportado en sus adquisiciones y el tributo repercutido en sus entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Pero legalmente, para poder llevar a cabo el mecanismo de la deducción de las cuotas soportadas es necesario su justificación mediante un documento mercantil que es la *factura*¹⁷ y su regulación no sólo está en el ordenamiento tributario español sino en el del resto de los Estados miembros.

Lo anterior ha dado lugar a que los requisitos que debe cumplir una factura cambien de un Estado a otro, lo que comporta una inseguridad a la hora de recibir la factura de un proveedor establecido en otro país comunitario.

Para evitar esto y además para establecer las exigencias jurídicas y técnicas que debe tener la facturación electrónica, recientemente, se ha publicado una nueva Directiva en materia de facturación¹⁸. En esta Directiva se establece las catorce menciones obligatorias que debe contener una factura como por ejemplo: la fecha de expedición, un número secuencial que identifique la factura de forma única, el número de identificación a efectos del IVA, el nombre y la dirección completa del sujeto pasivo y de su cliente, etc.

Se menciona expresamente que las facturas no tienen que estar firmadas y además que podrán transmitirse en papel y en el caso de que el cliente dé, su consentimiento también se podrán transmitir por medios electrónicos, siempre que se garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

¹⁷ Se da la circunstancia de que en España no disponemos de una definición de factura ni en el Código de Comercio ni en ninguna otra norma mercantil complementaria y tendremos que acudir a las normas tributarias que la regulan en su ámbito, o al diccionario de la Real Academia que establece que es la cuenta detallada de cada una de las operaciones de venta con expresión de número, peso o medida, calidad y valor o precio.

¹⁸ DIRECTIVA 2001/115/CE DEL CONSEJO de 20 de diciembre de 2001, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido.



Para concluir con este epígrafe podemos aseverar que, si entendemos el comercio electrónico en sentido amplio, el envío y la recepción de facturas por medios electrónicos constituye en sí una forma de este tipo de comercio. Por otra parte, por su misma naturaleza, el comercio electrónico de bienes y servicios tiende a utilizar el intercambio electrónico de facturas.

3. INCENTIVOS FISCALES PARA EL FOMENTO DE LAS TECNOLOGÍAS DE LA COMUNICACIÓN

En la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, de medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa; se introducen una serie de beneficios fiscales, en el Impuesto sobre Sociedades, para las empresas de reducida dimensión¹⁹ con el objetivo de favorecer el uso de Internet y el comercio electrónico.

Así en la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades se introduce un nuevo artículo, el 33 bis, para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación.

Se establece una deducción del 10% sobre las inversiones y gastos del ejercicio que vayan encaminadas a la mejora del acceso, manejo, presencia de Internet y al comercio electrónico, además de las encaminadas a la incorporación de las tecnologías de la información y de las comunicaciones a los procesos empresariales.

Dentro de las inversiones se puede citar a las que se realicen para la adquisición de equipos, terminales, software y periféricos tanto para la conexión de Internet, como para el desarrollo de páginas y portales web, o para la implantación del comercio electrónico a través de la red.

Dentro de los gastos estarían comprendidos los de instalación e implantación de dichos sistemas y los de formación del personal de la empresa para su uso.

La Ley 6 citada establece un nuevo apartado en el artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que se refiere a la deducción del 5% por gastos de formación de personal.

Desde el punto de vista conceptual, este nuevo apartado, el número 3, es muy sorprendente ya que se podrá incluir como gasto de formación de personal los que incurran, las entidades, para habituar a los empleados a la utilización de las nuevas tecnologías. Se incluyen los derivados de la entrega gratuita, o a precios rebajados, ayudas económicas para la adquisición de los equipos, terminales, software y periféricos asociados incluso cuando los empleados los vayan a utilizar en su domicilio particular y fuera del horario de trabajo.

Al tener la consideración de gastos de formación de personal, para el empleado no supondrán un rendimiento de trabajo en especie.

4. CONCLUSIONES

Las decisiones que se tomen en el ámbito de la OCDE deben ir encaminadas a conseguir que no exista discriminación por el tipo de comercio que se realice.

¹⁹ En esta misma Ley se estableció para el año 2001 que se considerarán empresas de reducida dimensión las que hayan tenido, en el año anterior, un volumen neto de cifra de negocios inferior a 3.000.000 de euros, este límite se ha elevado a 5.000.000 de euros para el ejercicio 2002.

El tipo aplicable en el IVA debería ser en función del producto e independiente del tipo de soporte en el que se venda.

Parece deseable que aprovechando los retoques que la Unión Europea tiene que introducir en la fiscalidad sobre el comercio electrónico, se armonizase más el Impuesto sobre el Valor Añadido.

También es deseable que la nueva Directiva²⁰ sobre el comercio electrónico se apruebe cuanto antes, para evitar la deslocalización de las empresas y la bajada de recaudación por el IVA, lo que influirá negativamente en el Presupuesto de la Unión Europea.

Como vemos parece que queda todavía mucho por hacer desde la Unión Europea en la fiscalidad del comercio electrónico.

²⁰ Existía un proyecto de Directiva sobre el comercio electrónico que no se aprobó en la “cumbre” de Niza y en la que se ha nombrado un grupo de trabajo que elabore un nuevo proyecto para que se pueda aprobar en la próxima “cumbre”.

NOTAS BIBLIOGRÁFICAS

DE JUAN Y LEDESMA, ÁLVARO: "Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad", *Revista de contabilidad y tributación*, n.º 204/2000, págs. 123-144.

OLIVER CUELLO, RAFAEL: *Tributación del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.

VARIOS AUTORES: *La fiscalidad del comercio electrónico*, Ciss Praxis, Bilbao, 2000.

VARIOS AUTORES: *Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. <http://www.minhac.es/comfisc/inicio.htm>.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.ª Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.

- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autor: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Saucó.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización de los CDIs?".
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La ley general de estabilidad presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad del comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.