

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-13-006-8

LA NEUTRALIDAD EN LAS OPERACIONES COMERCIALES ELECTRÓNICAS

Autoras: *Raquel Álamo Cerrillo**
M.ª Gabriela Lagos Rodríguez
Universidad de Castilla-La Mancha

DOC. n.º 1/2013

* Dpto. de Economía Política y Hacienda Pública Política Económica y Estadística.
Facultad de CC. Económicas y Empresariales-Albacete. Tfno: 902 204 100 Ext. 4235
y 8268. Fax: 902 204 130
E-Mail: Raquel.Alamo@uclm.es
E-Mail: Gabriela.Lagos@uclm.es



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

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

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. LA IMPORTANCIA DE LA APLICACIÓN DE LA NEUTRALIDAD EN LAS TRANSACCIONES COMERCIALES
3. RETOS FISCALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO
 - 3.1. Fiscalidad Directa
 - 3.2. Fiscalidad Indirecta
4. CONCLUSIONES

RESUMEN

Las operaciones comerciales electrónicas han experimentado un importante crecimiento en los últimos años, a consecuencia del mismo tanto la OCDE como la Unión Europea, así como distintos Estados, han realizado análisis en relación con la fiscalidad del comercio electrónico. El objetivo perseguido es que los principios de tributación aplicados a las operaciones comerciales tradicionales sean empleados también en las transacciones electrónicas, en especial, se busca que el principio de neutralidad sea de aplicación, de forma que los individuos no tomen las decisiones de compra por motivos fiscales.

Palabras Clave: Comercio electrónico, fiscalidad, neutralidad, IVA.

ABSTRACT

The commercial electronic operations have experienced an important growth in the last years, as a result of the same one both the OECD and the European Union, as well as different States, have realized analysis in relation with the tax system of the electronic commerce. The chased aim is that the beginning of taxation applied to the commercial traditional operations is used also in the electronic transactions, especially, there is looked that the beginning of neutrality is of application, so that the individuals do not take the decisions of purchase as fiscal motives.

Key words: Electronic Trade, tax system, neutrality, VAT.

1. INTRODUCCIÓN

El comercio electrónico es una actividad lucrativa, pero su distinta naturaleza –principalmente, la transmisión de bienes y servicios de forma íntegra a través de Internet– obliga a que haya que replantearse el funcionamiento del sistema tributario actual. En consecuencia, la regulación fiscal del comercio electrónico ha dado lugar a que las autoridades fiscales hayan realizado distintos estudios sobre la fiscalidad del mismo, con el objetivo de buscar la solución más adecuada para las transacciones electrónicas.

Uno de los principales motivos por los que la fiscalidad del comercio electrónico es objeto de estudio se encuentra en que los tributos clásicos están basados en objetos imponibles conocidos y se enfrentan a bienes y servicios tangibles. Por el contrario, el comercio electrónico refleja un ciberespacio que no tiene realidad física, que se deslocaliza rápidamente y donde lo importante ya no es lo tangible, sino lo intangible¹.

Por tanto, será el comercio electrónico directo aquel que presente un mayor número de dificultades para ajustarse al sistema tributario vigente, debido a que los bienes y servicios digitalizables poseen la cualidad de poder ser producidos, distribuidos, consumidos o utilizados en cualquier lugar del mundo sin que su movimiento pueda ser controlado por autoridad gubernamental alguna. Lo único observable son flujos de información digitalizada.

Otra de las dificultades que hay que tener en cuenta a la hora de someter a tributación al comercio electrónico, es su marcado carácter internacional, surgiendo dificultades para determinar qué Estado es el que tiene la potestad tributaria sobre la operación comercial que tiene lugar. Además, directamente relacionado con el problema anterior está la difícil identificación tanto del comprador como del vendedor, no siempre localizados en el mismo Estado.

Este problema afecta tanto al comercio electrónico directo como al indirecto, en cualquier caso la dificultad de tributación es mayor cuando se trata de bienes que pueden ser transmitidos de forma íntegra por la red.

Todas las circunstancias mencionadas pueden favorecer la evasión fiscal y son consecuencia de la globalización de Internet y del comercio electrónico, por lo que no afectan de forma exclusiva a un país. Ante esta situación y entendiendo el comercio electrónico como una actividad comercial más, que genera riqueza, los estados y organismos internacionales no han permanecido impasibles ante la fiscalidad de las operaciones comerciales electrónicas y por ello han barajado distintas opciones de tributación. Incluso las organizaciones internacionales, también se han cuestionado la tributación o no del comercio electrónico. Aunque el criterio general ha sido que el mismo debe ser sometido a gravamen, pues se trata de una actividad comercial que utiliza las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, pero que al igual que el comercio tradicional, es una fuente de riqueza². Por tanto, la disyuntiva se encuentra en determinar si es necesario crear nuevas figuras impositivas para las operaciones comerciales electrónicas, o si es suficiente con una adaptación de los tributos existentes, todo ello con el fin de lograr una correcta tributación de las operaciones comerciales electrónicas.

La opción de aplicar tributos específicos³ al comercio electrónico no contribuye a la correcta aplicación del principio de neutralidad, por lo que se considera más adecuada la adaptación de los tributos válidos para el comercio tradicional al comercio electrónico. La aplicación de la tributación actual a las características del comercio electrónico supone una importante remodelación de los sistemas fiscales

¹ Carbajo Vasco, D. (2000): "Reflexiones sobre comercio electrónico y fiscalidad", en *Navarra y la sociedad del conocimiento: actas del congreso* (2000), págs. 201-214.

² La opción de someter a tributación al comercio electrónico es la más aceptada por parte de las distintas jurisdicciones y organizaciones internacionales. El argumento defendido por los partidarios de esta opción es que se producirían importantes pérdidas en la recaudación de los distintos estados, lo que va asociado a un empobrecimiento de las jurisdicciones, que implicaría una pérdida de bienestar en las mismas.

³ La propuesta más conocida es el *Bit Tax*, tributo que gravaría aquellos impulsos que permiten trasladar productos y servicios de un ordenador a otro. El número de bits descargados constituiría la base imponible, sobre la que se aplicaría el tipo de gravamen correspondiente para determinar la cuota impositiva.

actuales, ya que los mismos no están adaptados ni pensados teniendo en cuenta la nueva realidad comercial. Éstos fueron diseñados pensando en bienes y servicios que eran ofrecidos y prestados en mercados nacionales, y cuando éstos se prestaban en el exterior tenían que atravesar fronteras físicas por todos conocidas. Sin embargo, el comercio electrónico no encuentra barreras geográficas, sino únicamente barreras tecnológicas para su desarrollo⁴.

Resulta, por tanto, muy complejo diseñar un marco jurídico-tributario que satisfaga a todos, por lo que la adaptación de los sistemas tributarios se tiene que llevar a cabo de forma pausada y estudiada, en caso contrario, puede dar lugar a un sistema fiscal ineficiente, siendo importante que exista consenso entre los diferentes Estados, porque tendrán que ser adaptados los sistemas tributarios de todos los países, circunstancia que hace más compleja la situación, teniendo en cuenta que la existencia de los sistemas tributarios sigue excesivamente vinculada a la idea de la soberanía nacional⁵. Como la propia Comisión Europea ha destacado, *la gestión y administración eficaz de los impuestos dependerá en gran parte, entre otras cosas, de que se llegue a un consenso internacional sobre las medidas que deban adoptarse para evitar la doble imposición o exenciones de impuestos no deliberadas y, al mismo tiempo, de que se ofrezca a las empresas una seguridad y certeza en cuanto a sus obligaciones*⁶. De ahí, la importancia de especificar de forma clara las leyes y normas a aplicar al comercio electrónico, sobre todo en aquellas operaciones comerciales en las que intervienen sujetos residentes en distintos Estados.

Además del principio de neutralidad, la tributación del comercio electrónico en el marco de los sistemas impositivos actuales tiene repercusiones sobre el resto de principios que han de regir dichos sistemas. La no aplicación de forma correcta de estos puede dar lugar a que tampoco se cumpla con el principio de suficiencia, ya que se puede producir una pérdida de recaudación en determinados países, que por unas razones u otras cuentan con un tipos impositivos más elevados, o tengan establecidas unas políticas de incentivos fiscales menores que las de otras jurisdicciones próximas, produciéndose una fuga de las inversiones hacia territorios cercanos donde logran una mayor rentabilidad. Esta situación es consecuencia del proceso de globalización, que ha aumentado la competencia internacional entre los agentes económicos.

2. LA IMPORTANCIA DE LA APLICACIÓN DE LA NEUTRALIDAD EN LAS TRANSACCIONES COMERCIALES

Una vez estudiadas y analizadas las distintas alternativas de tributación del comercio electrónico, por parte de las principales organizaciones internacionales y Estados, la conclusión a la que han llegado es que la opción más factible para el adecuado desarrollo del comercio electrónico, es la de adaptar la fiscalidad vigente a la nueva forma de realizar operaciones comerciales, siempre respetando los instrumentos y principios de tributación existentes. Es importante destacar, que el establecimiento de un marco fiscal claro es fundamental para el impulso del comercio electrónico, puesto que la incertidumbre generada por la ausencia de un marco regulatorio definido constituye un obstáculo al crecimiento del mismo, además de una pérdida de ingresos fiscales por parte de la administración tributaria.

Es por ello, que tanto la OCDE como la Unión Europea han trabajado en esta cuestión y aportado ideas generales o principios que pueden ayudar a la solución de los distintos problemas que plantea el comercio electrónico en el ámbito fiscal. La OCDE⁷ ha propiciado reuniones internacionales como la

⁴ Collado, A. (2001): "Fiscalidad internacional y comercio electrónico: nuevas cuestiones para un nuevo modelo de negocio", *Estrategia Financiera*, n.º 175, págs. 46-51.

⁵ Ministerio de Hacienda (2000): Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, IEF. Secretaría del Estado de Hacienda, Madrid, pág. 107.

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

⁷ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, y en particular su Comité de Asuntos Fiscales (CFA), han desempeñado un papel muy importante sobre la fiscalidad internacional del comercio electrónico. El primer estudio al respecto se remonta a 1996, con el documento *Electronic commerce: the challenger to tax authorities and taxpayers*, donde se centra en las consecuencias derivadas del desarrollo tecnológico en la imposición directa. En 1997 publican otro documento, *The*

de Turku –1997– y Ottawa –1998– donde se han puesto los pilares en materia fiscal del comercio electrónico, siendo la principal conclusión que los principios fiscales tradicionales resultan aplicables al comercio electrónico, de forma que no es necesario crear nuevas figuras tributarias, ya que éstas podrían resultar discriminatorias para el comercio electrónico con respecto al comercio tradicional. Si esta situación tuviera lugar, no sería de aplicación el principio de neutralidad tributaria.

Atendiendo a los documentos e informes publicados por la OCDE en materia fiscal del comercio electrónico, los principios de fiscalidad tradicional que deben aplicarse al mismo son: primeramente, la neutralidad fiscal, pues el sistema fiscal debe asegurar una imposición homogénea e igualitaria entre el comercio electrónico y el comercio tradicional. La decisión de compra se debe basar en razones económicas y no en razones impositivas. De la misma manera que los contribuyentes que realizan transacciones similares han de cumplir con las mismas obligaciones impositivas, independientemente de si se trata de comercio electrónico o tradicional. Los restantes principios de tributación que han de aplicarse al *e-commerce* son el de eficiencia –las nuevas tecnologías ofrecen a las Administraciones fiscales la posibilidad de mejorar sus servicios y reducir costes para los contribuyente–, seguridad y sencillez –las normas fiscales aplicables a todas las operaciones comerciales deben ser claras y fáciles de entender, para que los contribuyentes puedan adelantarse a las consecuencias y calcular previamente, las implicaciones de una determinada transacción–, eficacia y justicia –la exacción fiscal debe garantizar el adecuado reparto de las bases imponibles entre los distintos países, sin que se produzcan interferencias de soberanía fiscal– y en último lugar destacar el principio de flexibilidad –el sistema fiscal debe ser flexible y dinámico, y asegurar que va dando los mismos pasos que las nuevas tecnologías y el comercio electrónico, sin que se de la necesidad de realizar continuos cambios legislativos–.

Por su parte, la Unión Europea también ha realizado estudios referentes a la fiscalidad del comercio electrónico, la primera propuesta se refleja en la publicación del documento: *Iniciativa Europea de Comercio Electrónico*⁸. El mencionado documento hace referencia a la sujeción tanto a impuestos directos como a indirectos de las operaciones económicas realizadas a través de la red sobre la base de respetar la seguridad jurídica, evitar pérdidas de recaudación indebidas y asegurar la neutralidad fiscal. También se puede destacar la Comunicación, *Comercio electrónico y Fiscalidad Indirecta*⁹, donde además de incidir en el principio de neutralidad establece una serie de directrices que son: ausencia de nuevos impuestos, la transmisión electrónica debe calificarse a efectos del IVA como una prestación de servicios, facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, garantizar el control de los sistemas fiscales y facilitar la administración de los impuestos.

Tanto para la OCDE como para la Unión europea el principio de neutralidad constituye un pilar fundamental para el adecuado desarrollo del comercio electrónico, existiendo consenso internacional a este respecto, ya que prácticamente la totalidad de las declaraciones de intenciones publicadas hacen referencia al mismo. Entre otros, podemos destacar, el realizado por el Departamento del Tesoro de EEUU, recogido en el Informe “*Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*”¹⁰, donde se establecen tres fundamentos básicos sobre los que debería asentarse la política fiscal federal en todo lo relacionado con el comercio electrónico¹¹, destacando el principio de neutralidad. Por su parte, la Conferencia de Derecho Uniforme de Canadá –*Uniform Law Conference of Canada, ULCC*– también ha establecido que las leyes debían ser tecnológicamente neutras, manifestando el compromiso de buscar un enfoque neutral para la fiscalidad del comercio electrónico evitando, por tanto, los impuestos específicos.

Emergente of Electronic Commerce. Overview of OCDE's Work, donde se plantea la necesidad de analizar y readaptar los diferentes conceptos y criterios utilizados hasta ese momento en la fiscalidad internacional, especialmente con relación a las posibles modificaciones del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, al impacto sobre el concepto de establecimiento permanente, a los precios de transferencia, a los impuestos sobre el consumo, y a los problemas de las Administraciones tributarias con respecto al comercio electrónico.

⁸ COM (97) 157, abril 1997.

⁹ COM (98) 374, junio 1998.

¹⁰ Departamento del Tesoro Americano (1996): *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*, <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Internet.pdf>. Consultado el 4 de mayo de 2010.

¹¹ Rodríguez Ondarza, J. A. (2001): “La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa”. *Documentos de Trabajo, Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 6.

El Ministerio de Economía, Comercio e Industria de Japón considera que los principios que ha de seguir la normativa que regula la actividad comercial en Internet son los siguientes¹²: transparencia, trato no discriminatorio entre operaciones nacionales e internacionales, ausencia de restricciones al comercio electrónico, el uso de normativa internacional normalizada, que refleje la realidad del mercado y el reconocimiento de la equivalencia de medidas reglamentarias de las relaciones exteriores, es decir, cuando no es posible aplicar las medidas internacionalmente armonizadas, es necesario, o conveniente, que los efectos comerciales negativos de las disparidades entre países se reduzcan reconociendo la equivalencia de las medidas reguladoras con terceros contratantes.

Como se puede observar, la neutralidad tributaria es considerada tanto por las organizaciones internacionales como por los Estados un elemento fundamental a la hora de determinar la forma más adecuada de tributación del comercio electrónico. Lo que se pretende a través de la neutralidad es que los impuestos no afecten, o lo hagan en el menor grado posible, en la asignación de recursos entre los diferentes Estados, así como dentro de un mismo territorio, entre las distintas regiones existentes.

Por tanto, en todos los acuerdos que se adopten, tanto a nivel nacional como internacional, con el objetivo de adaptar los sistemas tributarios actuales al comercio electrónico, el principio de neutralidad debe ser una prioridad, para evitar que el comercio electrónico no se encuentre en una situación de privilegio frente al comercio tradicional o viceversa. En ambos casos se trata de operaciones comerciales que ponen de manifiesto una capacidad económica y esta ha de ser gravada, por el valor de la operación y no en función del medio utilizado para la realización de la misma.

Debido a la importancia de la aplicación del principio de neutralidad, la Unión Europea ha añadido una segunda vertiente al concepto de neutralidad, al indicar que tampoco debían existir discriminaciones entre los propios operadores electrónicos en virtud de su lugar de establecimiento, proyectando el Principio de Neutralidad en dos direcciones: intersectorial y espacial¹³. La neutralidad intersectorial enunciada como que *Las consecuencias fiscales fuesen idénticas para bienes y servicios independientemente de la fórmula comercial utilizada y de que el suministro se efectúe on line u off line*¹⁴.

Mientras que la neutralidad espacial afectaría a operadores del mismo sector pero establecidos en lugares diferentes, aquí se plantea el problema referente a la discriminación que el IVA establecía entre operadores establecidos y no establecidos en territorio comunitario, y advirtió que esta cuestión se podía reproducir en el comercio electrónico directo, por lo que demanda al legislador que el régimen fiscal fuese el mismo para los distintos operadores del comercio electrónico, independientemente de su lugar de establecimiento. Esta discriminación se produce en el ámbito de la Unión Europea como consecuencia de la divergencia de tipos impositivos, tanto en fiscalidad indirecta como directa, existente entre los distintos Estados que la forman.

Como se ha señalado con anterioridad, además del principio de neutralidad, la tributación del comercio electrónico en el marco de los sistemas impositivos actuales tiene repercusiones sobre el resto de principios que han de regir dichos sistemas. Y la no aplicación de forma correcta de estos principios puede dar lugar a que tampoco se cumpla el principio de suficiencia, ya que se puede producir una pérdida de recaudación en determinados países, que por unas razones u otras cuenten con unos tipos impositivos más elevados, o tengan establecidas unas políticas de incentivos fiscales menores que las de otras jurisdicciones próximas, produciéndose una fuga de las inversiones hacia territorios cercanos donde logran una mayor rentabilidad.

En esta situación, donde la economía se desarrolla a nivel internacional, puesto que las decisiones tomadas por el resto de Estados, afectan a las decisiones de los gobiernos y consumidores nacionales, ha dado lugar a que las distintas jurisdicciones entren en un proceso de competencia fiscal, por las posibilidades con las que cuentan los contribuyentes a la hora de elegir el lugar donde obtener y tributar las bases imponibles. La competencia fiscal internacional¹⁵ ha provocado una disminución de

¹² Ministerio de Economía, Comercio e Industria de Japón (2000): MITI's Proposal for WTO E-Commerce Initiative (Second Draft).

¹³ Martos, J. J. (2006): *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Valencia, Tirant Lo Blanch, pág. 207.

¹⁴ COM (98) 374 final.

¹⁵ La competencia fiscal se caracteriza bien por un estímulo de la economía interna de un país consistente en la reducción de la carga impositiva en comparación con otras jurisdicciones extranjeras, o bien, por una medida que está dirigida a la atracción de inversiones directas foráneas. Serrano Antón, F. (2006): "La competencia fiscal internacional: naturaleza, concepto e inicia-

la tributación efectiva de la renta, debido a que los Estados han modificado sus sistemas fiscales con el objetivo de hacerlos más atractivos.

La competencia fiscal¹⁶ tiene distintas consecuencias, ya que puede dar lugar a una rebaja de la carga fiscal soportada por los contribuyentes, principalmente de aquellas jurisdicciones que imponían regímenes de alta tributación, pero también puede ocasionar un deterioro del concepto de la renta como principal objeto de los tributos, lo que a su vez puede implicar una pérdida de recaudación por parte del sector público de las distintas jurisdicciones, lo que lleva asociado una no aplicación del principio de suficiencia.

3. RETOS FISCALES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Una vez que se ha determinado que el comercio electrónico está sujeto a tributación al igual que el resto de las transacciones comerciales, puesto que se trata de una actividad comercial más, con la característica especial de que algunas de las operaciones realizadas se puede desarrollar exclusivamente a través de la red de Internet, y se ha establecido que la opción más adecuada para su tributación es la adaptación de los sistemas fiscales actuales, puesto que de esta forma es de aplicación el principio de neutralidad, vamos a señalar aquellas cuestiones a las que tienen que hacer frente los sujetos que llevan a cabo operaciones comerciales electrónicas.

Al optar por la aplicación de los tributos existentes al comercio electrónico como la opción que mejor lleva a la práctica los principios tributarios existentes, en especial el de neutralidad, se puede afirmar que los impuestos que gravan al comercio electrónico son los mismos que se aplican al comercio tradicional, tanto en el ámbito de la fiscalidad directa como en la indirecta.

En cualquier caso, resolver los problemas fiscales que plantea el comercio electrónico no es sencillo, pues el mismo tiene un marcado carácter internacional, por lo que la solución a los conflictos debe venir desde un marco internacional. Si no existe consenso en materia fiscal, se pueden agravar los problemas ya existentes pudiendo suponer un freno para el desarrollo del comercio electrónico. Es por ello, que en la adaptación de los sistemas fiscales actuales a las operaciones comerciales electrónicas es muy importante que exista el mayor consenso internacional posible.

Al carácter internacional del comercio electrónico tenemos que unir que la información digitalizada que está disponible en la red es muchas veces invisible para las administraciones públicas, pues la misma puede estar encriptada. Lo que hace que tanto la evasión como la elusión fiscal sea uno de los principales objetivos a evitar por parte de las autoridades fiscales, ya que la nueva forma de realizar operaciones electrónicas encuentra nuevas vías para las mismas en Internet, teniendo en cuenta el problema que presenta determinar quién es el Estado que ha de iniciar la investigación fiscal correspondiente, pues surgen dificultades para determinar qué país es el que ostenta la competencia. Por esta razón, unida a la pérdida de recaudación fiscal, las autoridades tributarias tratan de adaptar los sistemas fiscales actuales al comercio electrónico.

Los principales retos fiscales a los que han de hacer frente en el ámbito del comercio electrónico son: determinar la residencia fiscal, establecer que es en el comercio electrónico un establecimiento permanente, calificar de que tipo son las rentas obtenidas mediante actividades comerciales electrónicas, estudiar la operativa de los precios de transferencia y, más directamente relacionado con la imposición indirecta, calificar las operaciones desarrolladas mediante *e-commerce*.

tivas para su control", en Semana de Estudios de Derecho Financiero, Fundación para la promoción de los Estudios financieros (2006): *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

¹⁶ Se pueden distinguir dos tipos de competencia fiscal, por un lado, la competencia fiscal sana, y por otro, la competencia fiscal perjudicial. La primera de ellas la podemos entender como el proceso de eliminación de ineficiencias y aumento de la neutralidad en los sistemas fiscales, todo ello con el objetivo de que la fiscalidad no se convierta en un obstáculo en el desarrollo de las actividades económicas internacionales. En otras palabras, podemos decir, que los distintos gobiernos se han tenido que adaptar a lo que ocurría fuera de sus fronteras, y han de ser más eficientes, ya que han de encontrar el equilibrio entre la recaudación y los servicios públicos que prestan a los contribuyentes. La competencia fiscal perjudicial se da cuando existen jurisdicciones que deciden utilizar la política fiscal como una forma para atraer capitales y bases imponibles, por lo que ofrecen tipos de gravámenes reducidos así como opacidad informativa.

3.1. Fiscalidad directa

En el ámbito de la fiscalidad directa es muy importante clarificar los conceptos de residencia del contribuyente y establecimiento permanente, pues los mismos nos permiten determinar el Estado donde los sujetos están obligados a tributar, de forma que no se produzcan situaciones de doble imposición, o por el contrario, resulte sencillo evadir la normativa fiscal. El concepto de residencia fiscal establecido por la OCDE sienta las bases para que los diferentes Estados concreten en su legislación interna el criterio de residencia¹⁷ a utilizar por ellos, tanto para personas físicas como para personas jurídicas, en base al domicilio, residencia, sede de dirección efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, pero sin establecer la OCDE ningún límite o criterio específico.

La figura del vendedor o del prestador de servicios es la que presenta mayores dificultades a la hora de determinar su localización en el ámbito del comercio electrónico, lo que supone un problema tributario a efectos de aplicación de las normas fiscales de un país u otro. Por lo que es fundamental determinar el lugar de residencia del mismo. Si se sigue el Modelo de Convenio de la OCDE, y se establece como criterio para establecer el lugar de residencia el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva, nos encontramos con problemas derivados de la aplicación de las nuevas tecnologías a las reuniones del Consejo Social, ya que no es necesaria la presencia física de todos los miembros del consejo en un lugar determinado, ya que lo pueden llevar a cabo mediante videoconferencia.

La sede de dirección efectiva queda constituida por el lugar donde la actividad empresarial se ejercita de manera efectiva, pudiendo diferir del lugar en el que la sociedad hubiese fijado su domicilio social. De este modo, resulta irrelevante si la sociedad se constituyó en el extranjero, con tal que la sede de la dirección efectiva se localice en el territorio del Estado. Este criterio trata de evitar que las empresas se creen una localización “artificial”, constituyéndose en aquellos Estados donde la tributación es menor. Lo importante, por tanto, para determinar el lugar de residencia de una empresa es conocer el lugar donde se toman las decisiones relevantes para la misma. Un criterio utilizado hasta el momento era el de guiarse por el lugar donde se celebraban las Juntas Generales de Accionistas o los Consejos de Administración, pero las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, hacen que este criterio pierda validez, ya que las nuevas tecnologías permiten que estas reuniones se celebren de forma simultánea en dos lugares del mundo diferentes y muy distantes entre si.

Además del criterio de la sede de dirección efectiva, en el comercio electrónico se puede atender a otros criterios, pero estos son menos fiables que el mencionado. Por ejemplo, para determinar el lugar de residencia las Administraciones Tributarias pueden guiarse por el criterio del lugar indicado en la página Web como residencia de la entidad proveedora. Pero este criterio no es fiable, la dirección facilitada en la Web 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.

Otra de las complicaciones que pueden existir, a las que tiene que hacer frente la Administración Tributaria, es determinar quién está detrás de una página Web y donde se encuentra físicamente localizada, debido a que los “nombres de dominio¹⁸” que poseen los proveedores de Internet no necesariamente se corresponden con una ubicación física conocida. Asimismo, resulta fácil conseguir un “nombre de dominio” en el país que más le interese por razones fiscales¹⁹.

Una vez analizada la problemática fiscal referente al concepto de residencia fiscal, prestaremos atención al concepto de establecimiento permanente, éste requiere de una mayor adaptación para su aplicación al comercio electrónico, puesto que al no ser necesario un establecimiento físico, hay que determinar qué es en el *e-commerce* un establecimiento permanente. El servidor y la página web son los dos elementos que podrían ser considerados como tales.

¹⁷ Los principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados son dos, el principio de territorialidad y el principio de renta mundial. La posibilidad de poder elegir entre estos dos principios es el motivo de que se originen los problemas de doble imposición o de ausencia de la misma. Un determinado sujeto, por tanto, puede estar obligado a tributar en dos Estados diferentes, si cada estado aplica un principio distinto.

¹⁸ El nombre de dominio es la forma de designar a una determinada dirección de Internet.

¹⁹ Rodríguez Ondarza, J. A. (2001): “Algunas consideraciones sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico y líneas de reforma”, *Hacienda Pública Española*.

Si se atiende al criterio establecido por la OCDE, una página Web, no constituye un establecimiento permanente, al tratarse de una combinación de software y datos electrónicos, que no constituyen por sí mismos una realidad tangible. Además, en la mayor parte de los casos la empresa propietaria de la página Web no puede determinar en qué servidor se encuentra almacenada, ni la localización de este²⁰. Por el contrario, el servidor en el cual se encuentran almacenados los datos anteriormente mencionados y a través del cual se tiene acceso a los mismos, sí puede ser considerado como un establecimiento permanente.

Las motivaciones que justifican que una página Web no sea considerada como un establecimiento permanente están basadas en el hecho de que un sitio Web no se diferencia mucho de un catálogo de ventas a distancia o de los anuncios publicitarios televisivos. En particular, los simples pedidos, sólo porque se solicitan telemáticamente, es decir, a través de un medio alternativo, y por tanto, no puede calificarse la página Web como establecimiento permanente²¹.

La disposición de un concepto de residencia fiscal y establecimiento permanente claro resulta beneficiosa tanto para los empresarios que decidan operar a través de la Red, como para las administraciones tributarias, puesto que de esta forma se evitan situaciones de doble imposición así como pérdidas de recaudación por parte de los Estados.

Otra de las cuestiones relevantes es la determinación de la calificación de las rentas obtenidas por medio del comercio electrónico, ya que en principio todas las rentas serán calificadas como beneficios empresariales, sin embargo algunas de ellas pueden ser calificadas como cánones²². No se trata de un asunto trivial, puesto que gran parte de las operaciones electrónicas directas están relacionadas con la venta de música, películas, libros,...es decir, bienes que pueden carecer de su soporte material y sobre los que recaen unos derechos de autor. La dificultad estriba en que estos bienes pueden ser transferidos por la Red, sin que ninguna autoridad tributaria tenga constancia de ello.

En lo que respecta a los precios de transferencia no requieren una adaptación específica a las características del comercio electrónico, si bien como consecuencia de éstas puede ser más sencillo evadir las normas tributarias. El anonimato de las partes, por ejemplo, puede plantear dificultades a la hora de determinar los sujetos que se encuentran detrás de una determinada operación, ya que si esta se realiza desde un ordenador público no es posible conocer quién realizó la operación. Además, la posibilidad de transferir datos a través de la Red, sin que esta operación sea conocida por la autoridad competente, impide que puedan someterse a gravamen hechos imponible que están sujetos.

3.2. Fiscalidad indirecta

En cuanto a la aplicación del IVA a las transacciones comerciales electrónicas se encuentra el reto de la calificación de las operaciones. En este caso, hay que tener en cuenta la dualidad del impuesto, distinguiendo entre entregas de bienes y prestaciones de servicios. La Unión Europea en el ámbito del comercio electrónico ha determinado que las transacciones que se desarrollan de forma íntegra a través de la Red –comercio electrónico directo– serán calificadas como prestación de servicios, mientras que las de comercio electrónico indirecto, serán consideradas como entregas de bienes. Un problema vinculado a la aplicación del IVA y a la calificación de las operaciones es el de determinar el lugar de realización de las mismas, la regla general para establecer el lugar de realización del hecho imponible varía según se trate de una entrega de bienes o una prestación de servicios, en el primer caso la regla a seguir es la tributación en destino, mientras que para la prestación de servicios se sigue el principio de tributación en origen.

²⁰ Ruiz Baña, M. L. (2001): "El comercio electrónico y la imposición directa", *Revista Aragonesa de Administración Pública*, n.º Extra 4, págs. 341-359.

²¹ Casadei, M. (2002): "La imposición internacional del comercio electrónico", *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, n.º 2, págs. 13-32.

²² Los cánones se encuentran regulados en el artículo 12.2 del Modelo de Convenio de la OCDE, el cual indica que el término "cánones", significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. La OCDE en 1992 publica su Informe *Model Tax Convention: FOBS Related Studies*, donde se estima que el artículo 12 del Modelo de Convenio también incluye a los programas informáticos o software.



La modalidad de comercio electrónico que presenta una mayor complejidad es la directa, ya que las transacciones electrónicas indirectas, al calificarse como entrega de bienes, no se ven afectadas por las modificaciones realizadas a la hora de determinar el lugar de tributación, de forma que tributan en el lugar de destino, al igual que el comercio tradicional, siempre y cuando las operaciones sean entre sujetos pasivos –B2B–. Si las compras son efectuadas por particulares –B2C–, se aplica el régimen de ventas a distancia, tributación en origen.

Por el contrario en el comercio electrónico directo, debido a la intangibilidad de los bienes que en él se comercializan, la normativa aplicable al mismo ha tenido que ser adaptada, primero calificando sus operaciones como prestaciones de servicios y luego determinando que el lugar de tributación de las mismas será en destino, en lugar de la tributación en origen que se aplica a las prestaciones de servicios llevadas a cabo en el comercio tradicional.

Las modificaciones realizadas en relación con el lugar de tributación de las operaciones de comercio electrónico, se realizan con la finalidad de garantizar la imposición en la Comunidad Europea, de los servicios de telecomunicaciones cuando fueran consumidos por clientes establecidos en la misma. Hasta la entrada en vigor de esta directiva los operadores de telecomunicaciones establecidos en la Comunidad, se encontraban en clara desventaja con los no establecidos, ya que los operadores comunitarios tenían que hacer frente a las obligaciones tributarias, con la tributación en origen, independientemente si prestaban sus servicios en el interior de la Comunidad o a territorios terceros, e incluso hacer frente a otras obligaciones tributarias en los territorios donde finalmente el servicio era prestado. Mientras que las empresas que operaban desde países terceros, prestaban sus servicios en el territorio de la Comunidad, sin tener que tributar por IVA²³. Lo cual, también suponía para las Administraciones Tributarias una pérdida de recaudación.

Las nuevas directivas, desarrolladas por la Comunidad Europea, pretenden establecer para las operaciones comerciales electrónicas un régimen similar al de la entrega de bienes con las importaciones y las exportaciones, es decir, los servicios que se presten dentro de la Comunidad estarán sometidos al IVA, independientemente de la empresa que los preste sea residente o no. Mientras que si los servicios son prestados por empresas o profesionales comunitarios, pero el consumo de los mismos se realiza fuera de la Comunidad, no tendrá que someterse al impuesto. Por ejemplo, si un empresario norteamericano realiza un determinado servicio a un empresario español, la operación está sujeta a la legislación española. Si el servicio se presta de forma inversa, es decir del empresario español al norteamericano, no habrá IVA.

Con esta medida se pretende facilitar la competitividad de los empresarios comunitarios, al encontrarse en la misma situación fiscal que los no europeos, ya que se grava todo el consumo empresarial que de los servicios de telecomunicaciones se efectúa en la Comunidad Europea, y no se grava el que se hace fuera de la misma, aunque lo presten empresarios europeos. Así como evitar la pérdida de recaudación, como consecuencia de solicitar servicios a empresas no comunitarias, principalmente por consumidores finales que no tienen derecho a deducción.

De la misma manera se produce una simplificación de las operaciones, ya que no es necesario que el empresario extranjero, comunitario o no, realice un ingreso en la Hacienda Pública del país donde realiza la prestación del servicio. Al igual que facilita la recuperación del impuesto por parte del destinatario del servicio, vía deducciones. Facilita también, el control de estas operaciones por parte de la Administración Tributaria nacional al ser más fácil comprobar al sujeto pasivo²⁴.

3.3. Implicaciones de la fiscalidad del e-commerce

Los distintos retos fiscales mencionados afectan al desarrollo y crecimiento de ambos tipos de comercio, electrónico y tradicional, pues los mismos interfieren en el funcionamiento de la actividad comercial que tiene lugar en los distintos Estados, así como entre los mismos. Recordemos que la

²³ Basu, S. (2001): "Taxation of Electronic Commerce", *The Journal of Information, Law and Technology*. http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_2/basu1/. Consultado el 30 de septiembre de 2011.

²⁴ Hargitai, C. (2001): "Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community", *The Jean Monnet Working Papers*. <http://centers.law.nyu.edu/jeanmonnet/papers/01/013301.html>. Consultado el 20 de diciembre de 2009.

normativa fiscal que se desarrolle en el ámbito del *e-commerce* ha de perseguir que sean de aplicación los principios tributarios enunciados anteriormente. El objetivo de los mismos es establecer un sistema tributario sencillo y eficiente, no suponiendo para los obligados tributarios una excesiva labor administrativa, también ha de ser un sistema fiscal equitativo y justo, al igual que debe promover el crecimiento y desarrollo de la sociedad.

Por tanto, llegados a este punto en el análisis de la fiscalidad del comercio electrónico nos planteamos si al menos el principio de neutralidad es de aplicación, con el fin de no producir una discriminación, positiva o negativa, al comercio electrónico o al tradicional. En el análisis de esta cuestión es importante mencionar la disparidad de tipos impositivos existentes entre los distintos Estados que conforman la Unión Europea, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta.

Atendiendo a la imposición directa²⁵ se observa el establecimiento de una imposición más elevada o más compleja en un Estado que en otro, lo que puede dar lugar a que los agentes decidan establecer su domicilio en un lugar o en otro atendiendo a razones fiscales. Cuestión por la que es necesaria una mínima coordinación de los diferentes Estados, así como el establecimiento de mecanismos de control, con el objetivo de evitar tanto la evasión fiscal como la doble imposición. Señalar, que la Comisión Europea considera que la única forma sistemática para abordar los obstáculos fiscales que existen para las empresas que operan en más de un Estado miembro en el mercado interior, es proporcionar a las mismas, de una base imponible consolidada para sus actividades a escala comunitaria.

En lo que se refiere a la fiscalidad indirecta, hay que hacer referencia principalmente al Impuesto sobre el Valor Añadido, el mismo se aplica en toda la Unión Europea, con el fin de lograr un mercado común de libre competencia, de forma que si los tipos impositivos y las exenciones no se armonizan totalmente, el principio de neutralidad no se está cumpliendo. A esta cuestión hay que añadir que en el marco del comercio electrónico como consecuencia de la distinta calificación de una operación en función de si se realiza a través de la red o mediante comercio tradicional, surgen divergencias en la aplicación del tipo impositivo en función del canal utilizado para la compra. Como ejemplo, se puede mencionar la compra de un libro, el mismo puede ser adquirido en un establecimiento tradicional o a través de una página Web, en el primer caso se califica como una entrega de bienes y en el segundo como una prestación de servicios, cuando el bien adquirido es el mismo. Debido a la diferente calificación de la operación el tipo impositivo varía, a pesar de que el bien adquirido es el mismo, y además el tipo impositivo es diferente en cada uno de los estados de la Unión Europea.

Esta cuestión no tendría gran importancia si el comercio electrónico no facilitara las operaciones internacionales, pero como consecuencia de las transacciones de comercio electrónico directo, un residente en España puede adquirir un bien digitalizado a cualquier país de la Unión Europea, o a un Estado situado en un continente diferente. El comprador buscará el precio más reducido, y como el coste de desplazamiento es el mismo, cero, adquirirá el producto donde le resulte más ventajoso. Esta situación favorece a aquellos Estados con unos tipos impositivos más reducidos, no discriminado solo en función de si se trata de una entrega de bienes o una prestación de servicios. Al igual que las empresas pueden buscar una fiscalidad directa más reducida, lo que denominamos deslocalización de los agentes económicos que intervienen en las transacciones comerciales electrónicas.

Para evitar que las personas físicas que desarrollan actividades comerciales electrónicas, ya sean compradores o vendedores, busquen realizar la compra o instalarse en aquella jurisdicción que les ofrece un mejor trato fiscal, normalmente los denominados Paraísos fiscales, la normativa de los dis-

²⁵ La diferencia de tipos impositivos es la cuestión más visible en lo que respecta a los diferentes tipos aplicables en cada uno de los diferentes Estados miembros. A esto hay que añadir, que distintos Estados aplican tipos especiales o más reducidos a pequeñas y medianas empresas, o a empresas de determinados sectores –energético–. Desde la segunda mitad de la década de los noventa, el Impuesto sobre la Renta de Sociedades en la Unión Europea se ha reducido, desde un tasa media de 35,3 por 100 en el año 1995 hasta un 23,5 por 100 en la actualidad. Aunque la tendencia a la baja ha sido generalizada, el tipo impositivo a aplicar en cada uno de los distintos Estados miembros varía, entre un 10 por 100 que aplican Bulgaria y Chipre a un máximo del 35 por 100 en Malta.

También existen importantes diferencias en la estructura del impuesto en cada uno de los diferentes Estados miembros, algunos de ellos cuentan con un alto grado de autonomía fiscal –Alemania, Austria, Bélgica y España–. La proporción de los ingresos subteritoriales varía del 1 por 100 a casi un tercio del total. Suecia, Alemania, España y Bélgica muestran un alto total de impuestos recibidos por las entidades territoriales. Por el contrario, en Malta los gobiernos locales no reciben ingresos por los impuestos locales.

tintos Estados han creado normativas anti-paraísos, para evitar el traslado de forma ficticia de sus ciudadanos hacia esos territorios, de tal forma que los contribuyentes de una jurisdicción fiscal no calificada como tal, que opten por trasladarse a un territorio de nula o baja tributación tendrán que demostrar su residencia en el mismo, y estarán sujetos a tributación en su país de origen durante un periodo de tiempo después del cambio de residencia.

4. CONCLUSIONES

El comercio electrónico ha adquirido una gran importancia, tanto a nivel social como económico en los últimos años, razón por la que ha despertado el interés de organizaciones internacionales y Estados. La fiscalidad de las operaciones comerciales electrónicas es de gran interés, puesto que en función de la misma el desarrollo del *e-commerce* se puede ver beneficiado o perjudicado, al igual que el comercio tradicional. Por ello, la insistencia de que la normativa fiscal aplicable al comercio electrónico debe respetar los principios de tributación básicos, válidos para el comercio tradicional, siendo de especial importancia los principios de neutralidad y suficiencia.

Desde el punto de vista normativo, no cabe duda de que la neutralidad fiscal ha sido el elemento predominante en las modificaciones de los tributos que afectan a las operaciones comerciales electrónicas. Sin embargo, tras el estudio realizado, podemos afirmar que el resultado logrado no es acorde con el objetivo propuesto. Así, el principio de neutralidad no es aplicado de forma adecuada en todas las transacciones comerciales, ya que en el ámbito de la imposición indirecta se genera una discriminación positiva a favor del comercio tradicional en relación con aquellos bienes que pueden ser digitalizables. Es el caso, por ejemplo, de la compra de un libro: éste puede ser adquirido tanto en formato físico como en soporte digital, en el primer caso, y citando los tipos impositivos vigentes para España, el impuesto al que tendría que estar sujeto el mismo es de un 4 por 100, mientras que si se opta por adquirirlo de forma digital, descargándolo directamente de la Red, el tipo impositivo a aplicar sería de un 21 por 100. En este caso, se observa, un diferente trato fiscal en función del canal de compra utilizado, favoreciendo las transacciones comerciales tradicionales.

En consecuencia, las modificaciones normativas realizadas, en especial sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido, con el objetivo de lograr la neutralidad fiscal y evitar la pérdida de competitividad de las empresas situadas en la Unión Europea, no han sido efectivas. Los cambios en la legislación fiscal –por ejemplo haciendo tributar los servicios prestados a través de Internet en el lugar de residencia del comprador, en vez de atendiendo a la ubicación del prestador– sí han conseguido que los empresarios europeos operen en el mercado internacional en igualdad de condiciones que los no residentes en la misma. Sin embargo, en lo que concierne a la neutralidad impositiva, la calificación de las operaciones comerciales electrónicas directas como prestación de servicios, implica que a determinados bienes se les aplica un tipo impositivo mayor cuando se comercializan a través de Internet.

La causa puede deberse a una mayor preocupación por favorecer la actividad comercial de los empresarios europeos frente al resto del mundo, que por garantizar la neutralidad fiscal de las operaciones comerciales gravadas. Como en otras ocasiones, la intervención fiscal en beneficio de la competitividad perjudica la neutralidad de los impuestos, por más que se declare ésta como el objetivo deseable, especialmente en el caso de los impuestos que gravan la actividad empresarial. Los problemas normativos con la neutralidad fiscal no se limitan a la compra de determinados bienes, que pueden adquirirse tanto en formato físico como digital: al contar cada uno de los Estados con tipos impositivos diferentes, aquellos sujetos que decidan realizar la compra de un bien en soporte digital podrán buscar aquel país donde el tipo impositivo del IVA sea menor, con el fin de pagar un precio inferior por el mismo bien. Por tanto, la falta de neutralidad se da tanto entre bienes con iguales características, pero que pueden ser adquiridos en diferentes formatos, como entre Estados, al aplicar estos distintos tipos impositivos.

En cuanto a la imposición directa, la aplicación de los tributos vigentes para el comercio tradicional al comercio electrónico ha sido una tarea más sencilla pues tan solo ha sido necesario matizar determinados conceptos tributarios, al no estar éstos pensados para operaciones comerciales electrónicas. Al igual que en la imposición indirecta las modificaciones normativas declaran como objetivo garanti-

zar la neutralidad de los tributos. En este ámbito, el concepto tributario de mayor interés es el de establecimiento permanente, ya que ha sido necesario realizar aclaraciones a la normativa fiscal para determinar qué es en el comercio electrónico un establecimiento permanente. La disyuntiva se situaba en determinar si el servidor o la página web podían ser considerados como tales, como se ha analizado el criterio establecido por la OCDE, y seguido por la Unión Europea, es considerar que sólo un servidor puede ser considerado como un establecimiento permanente, debido a la corporeidad del mismo.

Este criterio también puede generar una no aplicación del principio tributario de neutralidad fiscal, puesto que el servidor puede localizarse en un Estado y ser manejado desde otro distinto. En ese caso, la discriminación perjudica al comercio tradicional: aquéllos individuos que decidan realizar operaciones comerciales electrónicas, podrán optar entre ofertar los bienes en formato físico o tradicional. En el caso de inclinarse por la opción de los bienes inmateriales, podrán buscar una ubicación para el servidor de baja tributación –paraísos fiscales, o incluso jurisdicciones sin ningún tipo de imposición–, ya que es indiferente el territorio donde el mismo se encuentre situado, puesto que las adquisiciones del bien ofrecido se realizarán de forma íntegra a través de Internet.

En el comercio tradicional la opción de buscar una localización con ventajas fiscales es posible pero no es tan sencilla de llevar a cabo, puesto que es necesario disponer de establecimientos de venta al público y de almacenes, lo que conlleva además, unos mayores costes de establecimiento y mantenimiento. Sin embargo, en el comercio electrónico únicamente es necesario localizar el servidor, pudiendo manejar el mismo desde un Estado diferente. La consecuencia es que sujetos que realizan las mismas actividades económicas y operan uno mediante comercio tradicional y otro mediante comercio electrónico directo tendrán que hacer frente a imposiciones diferentes como consecuencia de las características del comercio electrónico –digitalización de los bienes y consideración del servidor como un establecimiento permanente–.

Otro caso en el que el principio de neutralidad no es de aplicación entre el comercio tradicional y el electrónico es la fiscalidad del juego *on-line*. En España, las apuestas y el juego *on-line* han estado libres de imposición hasta el momento²⁶. El Proyecto de Ley de Regulación del Juego²⁷ establece que para operar en España será necesario disponer de una licencia expedida por nuestro Estado²⁸. Para evitar que las páginas de juego *on-line* traten de burlar el pago operando desde servidores instalados en otros países, el Proyecto de Ley contempla actuaciones para impedir que obtengan ingresos a través de intermediarios, tales como los medios en que se anuncian, las entidades financieras a través de las que los jugadores pagan sus apuestas o incluso tratando con los propios operadores de telecomunicaciones.

No es esta falta de neutralidad una característica exclusiva de la fiscalidad española. En el caso de Dinamarca existe un diferente trato fiscal entre el juego *online* y el juego presencial: la Ley prevé una tributación menor para el juego *on-line* que para el juego presencial –un 20 por 100 frente al 75 por 100–. Al respecto, la propia Comisión Europea ha determinado que esta diferencia de trato fiscal no es contraria al Derecho Europeo en materia de ayuda estatal²⁹.

En conclusión, podemos afirmar que la fiscalidad vigente no contribuye a garantizar el objetivo de neutralidad tributaria y ello es debido, en nuestra opinión, a que los sistemas tributarios, diseñados con anterioridad al desarrollo y expansión del comercio electrónico, no se adaptan a las peculiaridades de las transacciones comerciales electrónicas. Entendemos que la fiscalidad debe dar respuesta al reto que le supone la generalización del uso de las Nuevas Tecnologías, máxime en un entorno tan cambiante y en el que la irrupción de nuevos soportes –como la telefonía móvil– van a complicar el control de las operaciones económicas en Internet y, en consecuencia, su sujeción a la fiscalidad.

No se debe descuidar tampoco la garantía de dar un trato equitativo a los contribuyentes en función de su capacidad económica. El estudio de la realidad muestra que las diferencias pueden ser signifi-

²⁶ La normativa fiscal en relación con el juego *on-line* ha entrado en vigor el 1 de enero de 2012.

²⁷ http://www.congreso.es/public_oficiales/L9/SEN/BOCG/2011/BOCG_D_09_59_398.PDF. Consultada el 18 de diciembre de 2011.

²⁸ Los títulos habilitantes otorgados por otros Estados no serán válidos en España.

²⁹ Comisión Europea (2011): State aid: Commission clears Danish online gambling duties, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1048&type=HTML>. Consultada el 19 de diciembre de 2011.



cativas y que, además, no van orientadas de manera sistemática a favorecer un determinado canal de actividad comercial –tradicional o electrónico– sino que, como hemos visto, encontramos ejemplos de discriminaciones a favor de uno y otro tipo de comercio. Entendemos que no responden, por tanto, a la voluntad expresa de beneficiar a un tipo concreto de comercio, es decir, no hay un objetivo de política económica que justifique estas diferencias de trato fiscal. Más bien parecen explicarse por la búsqueda de recursos tributarios en competencia con otras jurisdicciones.

BIBLIOGRAFÍA

- BASU, S (2001): "Taxation of Electronic Commerce", *The Journal of Information, Law and Technology*. http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_2/basu1/
- BUSTOS BUIZA, J. A. *et al.* (2001): Dossier práctico Fiscalidad del Comercio Electrónico, Madrid, Ediciones Francis y Taylor.
- CARBAJO VASCO, D. (2000): "Reflexiones sobre comercio electrónico y fiscalidad", en Navarra y la sociedad del conocimiento: *actas del congreso(2000)*, págs. 201-214.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N.; SERRANO ANTÓN, F. y BUSTOS BUIZA, J. A. (2002): "Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes", *Documentos*, n.º 24/02, Instituto de Estudios Fiscales.
- CASADEI, M. (2002): "La imposición internacional del comercio electrónico", *Impuestos*, año n.º18 n.º 2, págs. 166-185.
- COLLADO, A. (2001): "Fiscalidad internacional y comercio electrónico: nuevas cuestiones para un nuevo modelo de negocio", *Estrategia Financiera*, n.º 175, págs. 46-51.
- COMISIÓN EUROPEA (2010): Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States, Iceland and Norway.
- (2011): State aid: Commission clears Danish online gambling duties, <http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/11/1048&type=HTML>. Consultada el 19 de diciembre de 2011.
- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS al Consejo, al Parlamento europeo, al Comité económico y social y al Comité de las regiones sobre Iniciativa Europea de comercio electrónico [COM (97) 157 final], Bruselas, 16-04-1997, págs. 7-10.
- COM (97) 157. Abril 1997. COM (1998) 67 del 4 de marzo de 1998 COM (98) 374. junio 1998.
- DEPARTAMENTO del TESORO AMERICANO (1996): "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce", <http://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Internet.pdf> Consultado el 4 de mayo de 2010.
- DIRECTIVA 90/435/CEE del CONSEJO, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes.
- DIRECTIVA 2006/112/CE del CONSEJO, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.
- DIRECTIVA 2009/47/CE del CONSEJO, de 5 de mayo de 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a los tipos reducidos del impuesto sobre el valor añadido.
- EXPOSICIÓN de motivos de la propuesta de DIRECTIVA DEL CONSEJO por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica, COM (2000) 349.
- EUROSTAT (2010): "Information and Communication Technologies". http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_PUBLIC/4-19012010-BP/EN/4-19012010-BPEN.PDF.
- GASCÓN ORIVE, A. (2005): El IVA y el comercio internacional, Madrid, Difusa.

- GONZÁLEZ CARCEDO, J. (2003): “El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de potestades tributarias”, *Crónica Tributaria*, n.º 106/2003, págs. 31-48.
- HAMAEEKERS, H. (2007): “Precios de transferencia, historia, evolución y perspectivas”, en *Fiscalidad Internacional*, de Fernando Serrano Antón, *Ediciones CEF*, págs. 89-150.
- HARGITAI, C. (2001): “Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community”, *The Jean Monnet Working Papers*. <http://centers.law.nyu.edu/jeanmonnet/papers/01/013301.html> Consultado el 20 de diciembre de 2009.
- LEY 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- LEY 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista y el Real Decreto 225/2006, de 24 de febrero, por el que se regulan determinados aspectos de las ventas a distancia y la inscripción en el registro de empresas de venta a distancia.
- OCDE, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS (1998): “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”.
- OCDE (1999): *The economic and social impact of Electronic Commerce*. <http://www.oecd.org/dataoecd/3/12/1944883.pdf>
- GRACIA AIBAR, J. P. (2010): “Análisis de ecuaciones estructurales para el índice europeo de satisfacción al cliente con el Método de Mínimos Cuadrados Parciales aplicado al caso D.O. Somontano”, Proyecto fin de carrera, Universidad de Zaragoza. <http://zaguan.unizar.es/TAZ/CPS/2010/4706/TAZ-PFC-2010-056.pdf>
- HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIA, V. y VALENTE, P. (2000): *La fiscalidad del comercio electrónico*, Valencia, CISS Praxis Profesional.
- OLIVIER CUELLO, R. (1999): *Tributación del comercio electrónico*, Valencia, Tirant Lo Blanch.
- MARTOS, J. J. (2006): *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Valencia, Tirant Lo Blanch.
- MINISTERIO DE HACIENDA (2000): *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, IEF. Secretaría del Estado de Hacienda, Madrid.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA, COMERCIO E INDUSTRIA DE JAPÓN (2000): *MITI's Proposal for WTO E-Commerce Initiative (Second Draft)*.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (2001): “La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa”. *Documentos de trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 6.
- RUIZ BAÑA, M. L. (2001): “El comercio electrónico y la imposición directa”, *Derecho Tributario*, n.º extra 4, págs. 341-359.
- SERRANO ANTÓN, F. (2006): “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”, *Documentos* n.º 18/06, Instituto de Estudios Fiscales.
- (2006): “La competencia fiscal internacional: naturaleza, concepto e iniciativas para su control”, en *SEMANA DE ESTUDIOS DE DERECHO FINANCIERO*, Fundación para la promoción de los Estudios financieros (2006): *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.
- SEXTA DIRECTIVA 77/388/CEE del CONSEJO, de 17 de mayo de 1977., en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.
- “VAT Rates, Applied in the Member States of the European Community.” European Commission, taxation and Customs Union, DOC/2137/2007. Situación a 1 de enero de 2011. http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/v_at_rates_en.pdf
- VEGA-VILCA, J. C. y GUZMÁN, J. (2011): “Regresión pls y pca como solución al problema de multicolinealidad en regresión múltiple”, *Revista de Matemática: Teoría y Aplicaciones*, n.º 18(1). <http://simmac.emate.ucr.ac.cr/index.php/revista/article/viewFile/265/223>
- WOLD, H. (1975): “Soft modeling by latent variables; the nonlinear iterative partial least square approach”, *Perspectives in Probability and Statistics*, *Papers in Honour of M.S. Bartlett*.