

REPERCUSIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA

Elena Loira Pastoriza*

Universidade de Santiago de Compostela

SUMARIO: I. Introducción. II. Fiscalidad y comercio electrónico. III. Comercio electrónico e imposición directa: 1. Planteamiento de problemas, 2. Análisis de las figuras tributarias: 2.1. Impuestos sobre la renta, 2.2. Impuesto sobre actividades económicas. IV. Comercio electrónico e imposición indirecta: 1. Planteamiento de problemas, 2. Análisis de las figuras tributarias: 2.1. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, 2.2. Impuesto sobre el valor añadido, 2.3. Impuestos especiales. V. Bibliografía

I. Introducción

Actualmente estamos asistiendo a un proceso de profunda transformación de la economía mundial. La paulatina implantación de la sociedad de la información nos lleva a profundos cambios sociales, culturales, económicos y organizativos a consecuencia del desarrollo de las nuevas tecnologías de la información y las telecomunicaciones.

El mundo jurídico no ha sido ajeno a esta evolución y ha tratado de regularla y así vemos que la definición de servicios de la sociedad de la información ya aparece recogida en el Derecho Comunitario en el artículo 1 de la Directiva 98/34/CE de 22 de junio de 1998 y en la Directiva 98/84/CE de 20 de noviembre de 1998 que la definen como “cualquier servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, mediante un equipo electrónico para el tratamiento y el almacenamiento de datos a petición individual de un receptor de un servicio”. En esta línea y para una mejor comprensión del concepto, el Anteproyecto de Ley de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico de 18 de enero de 2001 en su

* Becaria de colaboración de Derecho Financiero y Tributario.

artículo 2.b. incluye a modo de ejemplo una serie de actividades que integrarían la sociedad de la información:

- contratación de bienes o servicios en línea
- organización y gestión de subastas en línea o de mercados y centros comerciales virtuales.
- gestión de compras en línea por grupos de personas
- envío de comunicaciones comerciales
- el suministro de información en línea
- el alojamiento de información, aplicaciones o servicios facilitados por el destinatario del servicio
- el ofrecimiento de instrumentos de búsqueda, acceso y recopilación de datos y la transmisión de información a través de una red de telecomunicación
- el video bajo demanda, como servicio en que el usuario puede seleccionar a través de la red, tanto el programa deseado como el momento de su suministro y recepción.
- y en general, la distribución de contenidos previa petición individual.

Entre los servicios de la sociedad de la información es necesario destacar el comercio electrónico que aparece definido en el “Estudio de la situación del comercio electrónico en España” dentro de la iniciativa PISTA¹ como “cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transmisión de datos sobre redes de comunicación como Internet”. Así, en un sentido amplio, el comercio electrónico no solo incluye la mera adquisición y venta electrónica de bienes, información o servicios sino también el uso de la Red para actividades anteriores y posteriores a la venta como la publicidad, la búsqueda de información, la atención al cliente antes y después de la venta, la cumplimentación de trámites administrativos relacionados con la actividad comercial o la colaboración entre empresas con negocios comunes.

El comercio electrónico comprende tanto el negocio directo mediante la entrega por la Red en formato digitalizado, de bienes intangibles, al que

¹ Iniciativa de Promoción e Identificación de Servicios Emergentes de Telecomunicaciones Avanzadas de la Secretaría General de Telecomunicaciones del Ministerio de Fomento, de septiembre de 1998 a marzo de 1999

llamaremos comercio *online* como el indirecto, a través del pedido electrónico de bienes tangibles, que conocemos como comercio *offline*.

En función de los sujetos intervinientes debemos señalar que existen tres tipos de agentes: consumidores, empresarios y administraciones. Surgen así distintas operaciones, entre las que cabe destacar las operaciones entre empresas (B2B o *Business to Business*), las operaciones entre empresas y particulares (B2C o *Business to Consumer*) y las operaciones entre empresas y Administraciones (B2G o *Business to Government*).

En los últimos años el comercio electrónico ha demostrado el potencial suficiente para convertirse en uno de los grandes eventos económicos de los próximos años por su capacidad para eliminar las fronteras en el comercio mundial y globalizar los mercados. Todo ello desde dos vertientes; por un lado favoreciendo la concentración empresarial y desde otra perspectiva, otorgando oportunidades de negocio desconocidas a las PYME al ofrecerles la posibilidad de tener acceso a mercados distantes².

La UE, consciente de la capital importancia de las PYME en la economía de la Unión, ha realizado distintos trabajos que tratan de establecer medidas que promuevan la dimensión internacional de las PYME y su potencial tecnológico. En esta línea cabe destacar la Resolución del Consejo de 27 de noviembre de 1995 sobre las pequeñas y medianas empresas industriales y la innovación tecnológica³.

Así observamos que la consecuencia más destacable del comercio electrónico es la globalización económica. Su interacción con la productividad, sobre el empleo y sobre los precios generales de un país han llevado a acuñar la expresión "nueva economía" para hacer referencia al contexto resultante⁴. Esta nueva economía presenta dos características básicas: es global y es informacional. Es global ya que la producción, el consumo y la circulación se organizan a nivel global y es informacional porque la productividad y competitividad dependen de la capacidad de tratar eficazmente la información.

² Ver REYERO FOLGADO, R.: "Presente y futuro de la tributación del comercio electrónico", disponible en <http://www.laley.net>

³ Resolución 95/C341/02, publicada en el Diario Oficial nºC 341 de 19 de diciembre de 1995

⁴ Ver CASANOVA GUASCH: "Comercio electrónico e impuestos: un nuevo reto para el siglo XXI", *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 10, 1999, p.20

La base de esta nueva forma de hacer negocios está en el desarrollo de las nuevas tecnologías ya que la información es generada y utilizada en formato digital. Su materia prima es el conocimiento y las transacciones se realizan de manera interactiva dada la inexistencia de barreras físicas y políticas. Todo ello ha conducido a la creación de un mercado global a escala mundial.

Frente a estos aspectos positivos del comercio electrónico hay que destacar sus negativas consecuencias redistributivas, que contribuyen a ahondar aún más las diferencias entre países productores de tecnología y los meros receptores. Existe coincidencia en señalar la posición aventajada de EEUU y Norte de Europa en la utilización de las nuevas tecnologías.

La creciente importancia del comercio electrónico y, en general, de la sociedad de la información ha puesto de manifiesto la necesidad de un nuevo marco jurídico que responda a esta realidad. Existe consenso en admitir que las iniciativas que se adopten destinadas a regular esta situación deben proceder de las distintas organizaciones internacionales dada la innegable naturaleza transnacional de estas actividades. Es preciso destacar los trabajos en esta línea de la Comisión de Naciones Unidas para el Derecho Internacional (UNCITRAL) y de la Organización Mundial de la Propiedad Intelectual.

La actual importancia del comercio electrónico y su previsible incremento justifican su análisis desde un punto de vista fiscal. Para ello procederemos a estudiar las distintas propuestas defendidas en relación con la fiscalidad de la sociedad de la información.

II. Fiscalidad y comercio electrónico

A la hora de analizar la fiscalidad del comercio electrónico es preciso poner de relieve en primer lugar la inadaptación de los actuales sistemas tributarios a esta nueva realidad dado que todavía giran en torno a la idea de la soberanía nacional lo cual resulta incompatible con la globalización económica que internacionaliza a los contribuyentes y a los hechos imposables. Ante esta situación las posturas adoptadas en relación con la fiscalidad del comercio electrónico han sido muy variadas.

Parte de la doctrina habla de la imposibilidad de diseñar un marco jurídico estable para regularla dado su constante desarrollo y la incapacidad por parte del Fisco de identificar los objetos imposables. Desde esta óptica

se defiende que tan solo la propia autorregulación y competencia entre los agentes que intervienen en la configuración de esta sociedad dará el resultado normativo adecuado. Esta posición tiene su reflejo en EEUU, favorable a una moratoria fiscal sobre el comercio electrónico, al menos en el ámbito aduanero y en los gravámenes sobre tráfico de bienes. En esta línea la "*Internet Tax Freedom Act*" establece una moratoria de tres años en la creación de nuevas formas de imposición sobre Internet. En esta norma se defiende que se trata de una cuestión de carácter supranacional y por ello aboga por construir una zona internacional de libre comercio en estrecha colaboración con organizaciones como la OCDE y la OMC con el objetivo de mantener Internet libre de tarifas aduaneras y de impuestos discriminatorios.

Esta postura ha sido criticada por el Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad española⁵ que destaca su incidencia sobre el aumento del desfase tecnológico entre países. Provoca una pérdida de ingresos inasumible por los Estados así como una competencia fiscal perniciosa entre los mismo. También coloca al comercio tradicional en una situación de desventaja sobre el comercio electrónico, lo cual plantea importantes problemas en relación con los principios de neutralidad y equidad.

Otra de las opciones propuestas ante la fiscalidad del comercio electrónico es la creación de un nuevo tributo conocido como el "*bit tax*", que supone gravar por el número de bits de información recibidos por el usuario a través del intermediario en la Red Internet. Esta propuesta ha sido rechazada con carácter general por su ausencia de practicidad y las dificultades de gestión que conlleva. Se le critica asimismo su marcada injusticia ya que grava las transacciones por el número de bits, lo que supone gravar proporcionalmente más a operaciones repetidas de pequeño valor que a transacciones unitarias de gran valor. Otra de las críticas que se le hacen es su desfase tecnológico ya que olvida la posibilidad de comprimir los datos y las ventas a través de la telefonía móvil. Posee además un carácter limitado ya que puede gravar operaciones que carecen de contenido comercial.

⁵ Promovida por la Secretaría de Estado de Hacienda, octubre de 2000, disponible en www.aeat.es

Una tercera postura aboga por la adaptación del actual marco tributario a las nuevas situaciones surgidas de la sociedad de la información. En esta línea se sitúan los trabajos de la OCDE, la OMC y la UE.

La OCDE ha subrayado en todo momento la dimensión transnacional del comercio electrónico y la necesidad de coordinación de sus trabajos con la UE y la OMC. Debemos destacar la Conferencia Internacional sobre la eliminación de barreras al Comercio Electrónico Global, celebrada en Turku (Finlandia), en noviembre de 1997 y la Conferencia Ministerial de Ottawa (Canadá), en octubre de 1998.

La OMC ha centrado sus debates en determinar si alguno de sus Acuerdos Generales (GATT, GATS) proporciona el marco adecuado al comercio electrónico. El acuerdo más relevante al que ha llegado ha sido la Declaración Ministerial sobre Comercio Electrónico Mundial, en mayo de 1998.

Esta preocupación de las organizaciones internacionales por la problemática que genera la sociedad de la información también se constata en la UE. En el ámbito de esta organización no solo se ha tratado el problema desde su dimensión tributaria sino que también han sido objeto de estudio sus repercusiones sociales y económicas. En esta línea podemos destacar la Decisión del Consejo de 30 de marzo de 1998 por la que se adopta un programa plurianual comunitario para estimular el establecimiento de la sociedad de la información en Europa ("Programa sociedad de la información")⁶.

También es preciso destacar la Iniciativa eEurope⁷ cuyo objetivo es alcanzar la implantación de las tecnologías digitales en Europa y garantizar que todos los europeos tengan los conocimientos necesarios para utilizarlas.

Existen también una serie de Directivas que se ocupan de este tema. Entre ellas podemos destacar la Directiva 98/48/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de julio de 1998, que modifica la Directiva 98/34/CE, por la que se establece un procedimiento de información en materia de normas y reglamentaciones técnicas. Otra Directiva digna de ser reseñada es la Directiva 1999/93/CE del Parlamento y del Consejo, de 13 de diciembre de

⁶ Decisión 98/253/CE, publicada en el Diario Oficial nº L107 de 7 de abril de 1998

⁷ ver Comunicación de la Comisión "eEurope- Una Sociedad de la Información para todos", de 8 de diciembre de 1999

1999, por la que se establece un marco para la firma electrónica. Es preciso destacar que la UE ha concretado su postura en relación con la sociedad de la información en la Directiva 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico. De ella debemos destacar que excluye de su ámbito de aplicación la fiscalidad.

Centrando nuestro análisis en los trabajos de la UE en materia de fiscalidad de la sociedad de la información debemos destacar la Comunicación de la Comisión "Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta" cuyo objetivo es establecer las directrices en las que se base la adaptación del actual sistema IVA comunitario al comercio electrónico. Este documento aboga por no introducir nuevas figuras impositivas y adaptar los impuestos existentes, fundamentalmente el IVA, a la realidad del comercio electrónico. Establece también que el suministro de productos en formato digital a través de la Red debe ser considerado una prestación de servicios.⁸ En el texto se defiende que los servicios que sean suministrados para su utilización y consumo dentro de la UE deben tributar en este territorio mientras que aquellos que sean consumidos en terceros Estados no deben quedar sujetos a tributación.

Para alcanzar estos objetivos será necesario introducir modificaciones en la Sexta Directiva, que serán objeto de análisis cuando procedamos a analizar la incidencia del comercio electrónico en el IVA.

III. Comercio electrónico e imposición directa

1. Planteamiento de problemas

El comercio electrónico genera un volumen de negocios susceptible de gravamen como renta obtenida por los agentes económicos que comercien a través de las redes informáticas. Dada la actual inadaptación de los sistemas tributarios a la sociedad de la información, el Informe de la Comisión ha puesto de relieve una serie de problemas en relación con la fiscalidad del comercio electrónico.

⁸ Ver REYERO FOLGADO, R. : "Presente y futuro de la tributación del comercio electrónico", citado

El primer problema que analiza es la determinación de la jurisdicción fiscal competente para gravar estas operaciones. Para ello es necesario fijar el lugar donde se ha producido el hecho imponible y evitar así los supuestos de doble o nula imposición. En el ámbito del comercio electrónico la determinación de este lugar se complica por la deslocalización, el relativo anonimato y la movilidad de los sujetos intervinientes. Para solucionar este problema sería precisa una revisión de las normas relativas a la determinación de la nacionalidad y el lugar de residencia de los operadores económicos.

Otro de los problemas que plantea el comercio electrónico es la necesidad de redefinición del concepto de establecimiento permanente (EP) que aparece definido en el artículo 5 del Modelo de Convenio sobre doble imposición de la OCDE como “ *un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad*”. Es incuestionable que esta idea de permanencia quiebra en el caso del comercio electrónico. En esta línea el “Grupo de trabajo número 1 sobre Convenios de doble imposición y asuntos relacionados” de la OCDE ha propuesto un ampliación a los comentarios del artículo 5. Señalan en primer lugar que una página web por si misma no puede constituir un lugar fijo de negocios pero el servidor en el que se halla alojada podría constituir un establecimiento permanente si representa la existencia de un lugar fijo de negocios de la empresa que lo opera. Para ello el servidor debe encontrarse en un lugar dado durante un lapso de tiempo suficiente. Respecto a los proveedores de servicios de Internet (ISP), la OCDE considera que no constituyen un establecimiento permanente de las compañías que desarrollan actividades comerciales a través de las páginas web ubicadas en los servidores de las ISP. La OCDE tampoco considera que existe un establecimiento permanente cuando las transacciones que se realizan a través de un equipo informático situado en otro país tenga carácter preparatorio o auxiliar. Por el contrario constituirán un establecimiento permanente cuando esas operaciones sean esenciales para la actividad de la empresa y el equipo constituya un lugar fijo de negocios⁹.

El Informe de la Comisión ha destacado también la problemática que suscitan los precios de transferencia en la tributación del comercio electrónico

⁹ Ver REYERO FOLGADO, R: “Presente y futuro de la tributación del comercio electrónico”, citado

dado que este mayor volumen de transacciones también se produce entre empresas vinculadas. Surgen así problemas en las Administraciones Tributarias para controlar las alteraciones que estas empresas efectúan en los precios y que provocan cuantiosas pérdidas a las Haciendas de los distintos Estados. La colaboración entre empresas no debe suponer en ningún caso el traslado de beneficios de una jurisdicción a otra¹⁰. Para evitarlo el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE propone establecer comparaciones y llevar a cabo análisis de identificación, evaluación y determinación de los intangibles así como evaluar la contribución de las rentas individuales en la integración de las empresas y la distribución de los beneficios de la integración y cooperación empresarial¹¹.

Otro de los aspectos problemáticos que suscitan las operaciones de comercio electrónico es la determinación de la renta gravable, especialmente en las operaciones relativas a los bienes inmateriales. Los principales problemas se plantean en torno a la determinación del volumen y el valor de las operaciones realizadas pero no se trata en este supuesto de problemas de definición sino de control de las mismas. La solución que se ha propuesto aboga por la fiscalización de los medios en los mismos o bien mediante un control *a posteriori* de los flujos monetarios del comerciante en la Red.

Analizadas las cuestiones problemáticas que han surgido en la tributación a partir de la progresiva implantación de la sociedad de la información podemos concluir que las soluciones propuestas son tan solo esbozos que han de desarrollarse en un futuro. Procederemos ahora al estudio de la influencia de estas cuestiones sobre las distintas figuras impositivas.

2. Análisis de las figuras tributarias

2.1. Impuesto sobre la renta

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sociedades, al gravar obligaciones personales de contribuir, se ocupa de la

¹⁰ Ver OLIVER CUELLO, R. : " Cuestiones fiscales controvertidas del comercio electrónico", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.106,1999, p.256

¹¹ Ver CASANOVA GUASCH, F. : "Comercio electrónico e impuestos: un nuevo reto para el siglo XXI", citado, p.43

renta mundial del sujeto pasivo y por ello desde un plano teórico no suscitan problemas específicos respecto al comercio electrónico de bienes digitalizados o las transacciones realizadas a no residentes. En todo caso se podrían plantear problemas de fraude fiscal por la gran dificultad de verificar que el sujeto pasivo ha determinado la base imponible adecuadamente, dada la naturaleza de los bienes. El Informe de la Comisión para solucionar esta situación propone la realización de investigaciones del patrimonio del contribuyente para detectar incrementos no justificados así como la implantación de las auditorías informáticas de carácter fiscal.

Tradicionalmente los impuestos personales sobre la renta de personas físicas o jurídicas han tomado como punto de conexión criterios personales o territoriales, básicamente la residencia y el Estado de la fuente donde se produce la renta. Las nuevas tecnologías cuestionan estos criterios ya que puede ser muy difícil determinar donde se produce una renta físicamente. A ello debemos añadir los problemas para identificar a los intervinientes en dichas operaciones.

Mayores problemas suscita la tributación de los no residentes. El Impuesto sobre la Renta de No Residentes, regulado por la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, grava las rentas obtenidas en territorio español por sujetos no residentes. El artículo 12.1.a) de esta Ley incluye en el hecho imponible de este impuesto aquellas rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Podemos trasladar aquí toda la problemática anteriormente analizada respecto al concepto de establecimiento permanente en relación con las nuevas tecnologías. Por su parte el artículo 12.1.b) de esta Ley considera rentas obtenidas en territorio español a los rendimientos de actividades o explotaciones económicas realizadas en territorio español cuando se realicen sin establecimiento permanente. Surge así la necesidad de determinar cuándo se entiende que una transacción ha sido realizada en España. En esta línea la Comisión en su Recomendación núm. 123 propone la adaptación de la redacción de este artículo con la finalidad de que se consideren obtenidas en España sin mediación de establecimiento permanente los rendimientos de actividades económicas derivadas del comercio electrónico cuando el adquirente de los bienes o el destinatario de los mismos sea un residente o un establecimiento permanente sito en España, siempre que exista la posibilidad de una franquicia, a efectos de que las anteriores de pequeña cuantía no estén sometidas a tributación en España.

Es preciso destacar las consecuencias tributarias de la diferente calificación de rentas cuando el comercio electrónico se realiza entre sujetos residentes en distintos Estados. Si consideramos que es una cesión de uso, genera un rendimiento que según el artículo 12.1.e) de la Ley implica que está sujeto a tributación en nuestro país mientras que si consideramos que se trata de compraventa mercantil en virtud del artículo 12.3.a) de la Ley no estará sujeta a tributación en territorio español.

2.2 Impuesto sobre actividades económicas

El artículo 79 de la Ley 39/1988 establece que este impuesto grava el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en un local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del impuesto.

Como pone de manifiesto el Informe de la Comisión es indudable que en el ámbito del comercio electrónico se realizan actividades económicas tanto por los empresarios que entregan bienes, materiales o intangibles, como por los profesionales que prestan sus servicios e incluso por los artistas que manifiestan su actividad a través de la Red.

Dada la configuración del Impuesto es preciso determinar el lugar del territorio donde estas actividades se localizan. En este sentido la Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales ha expresado que las operaciones comerciales a través de Internet deben tributar de acuerdo con la naturaleza de la actividad económica ejercida pero dada la inexistencia de un epígrafe específico relativo al comercio electrónico es posible que pueda suponer la obligación de matricularse en numerosos epígrafes del Impuesto.

En este sentido también se haría necesaria la inclusión de cuotas nacionales en todas las actividades de comercio susceptibles de ser realizadas a través de Internet.

IV. Comercio electrónico e imposición indirecta

1. Planteamiento de problemas

En el ámbito de los impuestos indirectos el gravamen de las transacciones efectuadas a través de medios electrónicos presenta también diversa problemática, especialmente en relación con el IVA.

Debemos analizar en primer lugar las dificultades para localizar el hecho imponible. Las cuestiones que se suscitan en este aspecto son similares a las planteadas en relación con la imposición directa, que pueden ser trasladadas aquí: problemas de doble o nula imposición, indeterminación de la jurisdicción fiscal competente,...

Uno de los mayores problemas que surgen en relación con la fiscalidad indirecta es la calificación de las operaciones como entrega de bienes o como prestación de servicios. Las nuevas tecnologías facilitan que las entregas de bienes se puedan convertir en prestaciones de servicios lo que puede ocasionar una alteración del lugar de la prestación y con ello de la Administración competente para gravarlo¹². Esta conversión de entrega de bienes en prestación de servicios en el comercio electrónico tiene importantes consecuencias en la tributación de aquellos bienes susceptibles de entrega en soporte tanto tradicional como digital ya que genera diferencias de trato fiscal, con la consiguiente lesión del principio de neutralidad.

Otra de las cuestiones que debe ser objeto de análisis es la figura del sujeto pasivo. Además de los problemas de identificación y localización comunes a la imposición directa, surgen elementos propios de la imposición indirecta como la necesidad de designar un representante con cierta fijeza en la jurisdicción fiscal o bien la necesidad de registro de los operadores no comunitarios ya sea a través de su registro en cada Estado miembro o con un registro único en toda la UE. El comercio electrónico cuando sea prestado por operadores no comunitarios dará lugar a que el deber de cumplimiento de las obligaciones tributarias relativas al IVA recaiga sobre los adquirentes cuanto sean empresario provocando así un reforzamiento de la figura de la inversión del sujeto pasivo.

2. Análisis de las figuras tributarias

2.1. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

El artículo 6.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones

¹² Ver CASANOVA GUASCH, F. : "Comercio electrónico e impuestos: un nuevo reto para el siglo XXI", citado p. 44

Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece que este Impuesto se exigirá por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero cuando el obligado al pago tenga su residencia en España.

Este Impuesto, a diferencia del IVA, grava las transmisiones patrimoniales onerosas efectuadas por particulares, es decir, aquellas realizadas al margen del ejercicio de una actividad empresarial o profesional. Estas operaciones son frecuentes en Internet a través de los portales de subastas. La dificultad que surge en esta materia es la de su control efectivo.

El comercio electrónico también suscita problemas en relación con la modalidad de Actos Jurídicos Documentados de este Impuesto. Actualmente estamos asistiendo al desarrollo de nuevas formas de pago que se conocen genéricamente con el nombre de dinero electrónico y cuya implantación mejorará la seguridad de los pagos en Internet y disminuirá los costes asociados a los mismos. Será preciso analizar en cada caso si el dinero electrónico puede realizar funciones de giro y por tanto estar sujeto al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados para evitar discriminaciones entre el dinero electrónico y otros documentos con función de giro que sí están sujetos al Impuesto.

2.2. Impuesto sobre el valor añadido

El comercio electrónico de bienes y servicios se sitúa claramente en campo de aplicación del IVA como ha sido puesto de manifiesto por diversos documentos comunitarios entre los que cabe destacar la "Iniciativa Europea de Comercio Electrónico"¹³ y la Comunicación de la Comisión "Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta"¹⁴ que ha sentado los principios que deben presidir la tributación del comercio electrónico:

¹³ Comunicación al Parlamento Europeo, el Consejo, el Comité Económico y Social y el Comité de las Regiones COM(97)157 de 12 de abril de 1997

¹⁴ Comunicación COM(1998) 374 final al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social de 17 de junio de 1998

- * No introducción de nuevas figuras impositivas
- * El suministro de productos en formato digital a través de la Red debe ser considerado como una prestación de servicios.
- * Los servicios suministrados para su utilización y consumo en la UE deben tributar en la UE mientras que los que sean consumidos en Estados terceros no deben quedar sujetos a tributación¹⁵.

La tributación del comercio electrónico plantea problemas en torno a la determinación del lugar de realización del hecho imponible ya que el artículo 9 de la Sexta Directiva 77/388/CE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, hace depender este lugar de la calificación de la operación como entrega de bienes o prestación de servicios. Las entregas de bienes se entienden realizadas en el lugar donde éstos se ponen a disposición del adquirente mientras que las prestaciones de servicios, con carácter general, se entienden realizadas en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los presta.

En el caso de que las operaciones sean calificadas como entrega de bienes serían de aplicación las reglas generales del Impuesto, ya fuera el régimen de venta a distancia si el destinatario es un particular o bien el régimen general de comercio intracomunitario si se tratara de operaciones entre empresarios.

Plantea mayores problemas la tributación de las prestaciones de servicios. La Comunicación "Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta" aboga porque las transmisiones electrónicas de productos en formato digital sean consideradas a efectos del IVA como una prestación de servicios. Así, actualmente asistimos a fenómenos tales como la aplicación de un tipo impositivo diferente a la venta de bienes como libros o discos cuando ésta se efectúa de forma tradicional o bien en formato digital, con el consiguiente quebranto del principio de neutralidad.

A la vista de los problemas suscitados ha surgido en el seno de la UE una propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CE respecto del régimen aplicable a algunos servicios prestados por

¹⁵ Ver REYERO FOLGADO, R.: "Presente y futuro de la tributación del comercio electrónico", citado

vía electrónica, que se ocupa de la fiscalidad de los servicios en línea. Esta propuesta aboga por la modificación del artículo 9 de la Sexta Directiva de manera que estas transacciones estén sujetas a impuesto en la Comunidad cuando el servicio se preste para su consumo en la Comunidad y que cuando se preste por un operador comunitario para su consumo fuera de la Comunidad, no estén sometidas al IVA europeo. Podemos resumir el contenido de esta propuesta del siguiente modo:

- Para los servicios prestados por un operador de un tercer país a un comprador de la UE se considerará que el lugar de imposición se encuentra en la UE y, por lo tanto, estarán sujetos al IVA.
- Cuando estos servicios sean prestados por un operador de la UE a un comprador de un tercer país, el lugar de imposición será el lugar en el que esté establecido el comprador y no estarán sujetos al IVA de la UE.
- Cuando un operador de la UE preste estos servicios a un sujeto pasivo (es decir, a otra empresa) establecido en otro Estado miembro, el lugar de la prestación será el lugar en el que esté establecido el comprador.
- Cuando este mismo operador preste estos servicios a un particular establecido en la UE o a un sujeto pasivo establecido en el mismo Estado miembro, el lugar de la prestación será el lugar en el que esté establecido el prestador de servicios.

Esta propuesta de Directiva incluye también una serie de medidas adicionales para facilitar la gestión del Impuesto en un entorno electrónico, tanto para las empresas como para las Administraciones fiscales, lo cual permitirá reforzar el sistema de información y control. La propuesta de Directiva establece que en las prestaciones a clientes comerciales, el impuesto se cargará a estos últimos. El registro a efectos del impuesto solo será necesario si las prestaciones se destinan a clientes privados. Este registro no será necesario para los operadores establecidos en terceros países cuyo volumen de negocios anual en la UE sea inferior a 100.000 euros. Se podrá tener un único lugar de registro lo cual permitirá al operador cumplir con todas sus obligaciones en cuanto al IVA de la UE ante una misma Administración fiscal. Esta medida pone en igualdad de condiciones a los operadores de la UE y de terceros países respecto de las prestaciones a consumidores de la UE.

Con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias será posible realizar por vía electrónica todos los procedimientos relativos al registro y al depósito de las declaraciones. Las Administraciones fiscales pondrán a disposición de los operadores los elementos necesarios para identificar fácilmente el estatuto de sus clientes lo cual debería en principio permitir a un prestador de servicios que actúe de buena fe determinar en qué medida una transacción debe estar sujeta a este impuesto.

No debemos olvidar que el artículo 3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido excluye de ámbito de aplicación territorial Canarias, Ceuta y Melilla. En Canarias se aplica el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y en Ceuta y Melilla, el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las Ciudades de Ceuta y Melilla. Dada la naturaleza indirecta de ambos tributos, su aplicación también va a verse afectada por el fenómeno del comercio electrónico como ha destacado el Informe de la Comisión. Por ello será preciso proceder a la modificación de sus normas reguladoras en la misma línea de las medidas que se adopten en relación al IVA.

2.3. Impuestos especiales

Los Impuestos Especiales sobre la Fabricación son figuras impositivas muy ligadas a bienes materiales en los que los sujetos pasivos están delimitados, identificados y resultan fácilmente localizables y gravan el consumo de unos productos que si se comercializan, en última instancia, deben transportarse al amparo de documentos de acompañamiento y en los que todas las actividades vinculadas al proceso productivo están sometidas a controles específicos y sujetas al cumplimiento de determinadas condiciones.

La incidencia fiscal del comercio electrónico sobre estos productos tiene un carácter relativo dado que las transacciones se realizarán necesariamente con un soporte material, lo que implicará que aunque la orden de compra, la facturación o el pago se efectúen por vía electrónica, el producto siempre tendrá que ser expedido físicamente. Su influencia será mayor en aquellos productos que puedan ser objeto de tráfico mediante el sistema de pequeños envíos y para determinados tipos de productos.

Respecto al tráfico exterior de estos bienes entre empresas, el comercio electrónico no plantea problemas puesto que el producto llegará necesariamente a una Aduana. Mayores dificultades suscita la compra de productos procedentes de terceros países sujetos a estos impuestos por consumidores finales, especialmente en relación con su control.

Por lo que se refiere a las transacciones intracomunitarias entre empresas tampoco es previsible que el comercio electrónico provoque un aumento espectacular de las mismas ni que se incremente el riesgo fiscal que la circulación de estos productos comporta. El Informe de la Comisión destaca el aumento de transacciones a favor de consumidores finales, especialmente de bebidas alcohólicas y de tabaco. Al ser los tipos impositivos de estos productos en España de los más bajos de la UE, la dirección en la que vayan estos envíos será hacia el resto de Europa salvo en el caso del tabaco procedente de Canarias, cuyos envíos pueden tener como destino también la Península.

No debemos dejar de analizar la incidencia que sobre el Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte pueda tener el comercio electrónico. Este fenómeno parece que va a instaurar una nueva forma de compra de vehículos aunque hay que reseñar que en el ámbito del Impuesto va a tener una influencia escasa puesto que sin el justificante de pago no se procede a la matriculación. Cabe destacar asimismo que la procedencia de terceros países va a obligar a su presentación a la Aduana para su despacho la cual procederá al control de la operación.

V. Bibliografía

- CASANOVA GUASCH, F.: "Comercio electrónico e Impuestos: un nuevo reto para el siglo XXI", *Jurisprudencia tributaria*, núm. 10, 1999
- OLIVER CUELLO, R.: "Cuestiones fiscales controvertidas del comercio electrónico", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.106, 1999
- REYERO FOLGADO, R. : "Presente y futuro de la tributación del comercio electrónico", *Impuestos*, núm. 13, 2000

DOCUMENTACIÓN DE LAS INSTITUCIONES EUROPEAS UTILIZADA

COMISIÓN EUROPEA: "Iniciativa Europea de Comercio Electrónico" Comunicación COM (97) 157 de la Comisión al Parlamento Europeo, el Consejo, el Comité Económico y Social y el Comité de las Regiones, de 12 de abril de 1997.

- ID., "Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta" Comunicación COM (1998) 374 final, de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, de 17 de junio de 1998.

- ID., "Propuesta modificada de Directiva del Parlamento y del Consejo relativa a determinados aspectos jurídicos del comercio electrónico en el mercado interior", COM (1998) 586 final, de 18 de noviembre de 1998, DO C30 de 5 de febrero de 1999.

- ID., "eEurope, una Sociedad de la Información para todos", Informe de Avance COM (2000) 130 final, para el Consejo Europeo extraordinario sobre Empleo, Reforma Económica y Cohesión Social - Hacia una Europa basada en la Innovación y el Conocimiento, de 8 de marzo de 2000.

- ID., Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica", COM (2000) 349 final, de 7 de junio de 2000.

- ID., "eEurope 2002, Impacto y Prioridades", Comunicación COM (2001) 140 final, de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, de 13 de marzo de 2001.

CONSEJO EUROPEO: Resolución del Consejo de 27 de noviembre de 1995 sobre las pequeñas y medianas empresas industriales y la innovación tecnológica, Resolución 95/C341/02, DO C341 de 19 de diciembre de 1995.

- ID., Decisión del Consejo de 30 de marzo de 1998 por la que se adopta un programa plurianual comunitario para estimular el crecimiento de la Sociedad de la Información en Europa; Decisión 98/253/CE, DO L 107 de 7 de abril de 1998.