

Transformaciones de la fiscalidad como consecuencia del comercio electrónico.

Amparo de Lara Pérez.

Universidad Autónoma de Madrid

1. Introducción.

En la actualidad se están dando una serie de procesos que tienen como consecuencia la internacionalización de las empresas y por lo tanto la globalización de la economía.

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

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

El tipo de comercio electrónico dependerá de los agentes que intervienen en él y así estas transacciones se pueden dar entre empresas (B2B); o entre empresas y consumidores finales (B2C); o entre las empresas y la Administración Pública (B2G)¹; pero en los últimos tiempo asistimos al desarrollo de dicho comercio entre particulares (C2C)².

Con independencia de los agentes que intervengan, en este tipo de comercio podemos establecer dos modalidades:

a) Una que consiste en ofrecer los bienes y prestación de servicios tangibles a través de catálogos y recibir la petición de pedidos utilizando una red de comunicación, pero la recepción de pedidos se realizará físicamente es decir por medios convencionales. Esto es lo que solemos llamar comercio electrónico off-line.

b) Otra modalidad consiste en la comercialización de bienes y servicios y la entrega de estos por la red. En este caso estamos hablando de entrega de bienes y prestación de servicios en formato

¹ En nuestro país también existe un “tipo de comercio electrónico” entre la Administración y los particulares, como es el caso de la posibilidad, cada vez más utilizada, de presentar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por Internet.

² Como es el caso del intercambio de grabaciones musicales mediante el sistema y protocolo Napster.

digitalizado y por lo tanto se pueden clasificar como intangibles. A este tipo se le suele llamar comercio electrónico on-line.

El problema que nos planteamos, en esta comunicación, es ver si son aplicables los impuestos existentes en la Unión Europea en general, y en particular en España, a este tipo de comercio.

Se puede adelantar que para el problema que nos ocupa el comercio electrónico off-line es muy similar al comercio convencional y en lo único que varía, es en la forma de ofrecer el producto y en la recepción de los pedidos.

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

2. Fiscalidad del comercio electrónico.

En una primera aproximación podríamos pensar que, sólo tendría que existir una fiscalidad única que recayese sobre el comercio independientemente que se realice de forma tradicional o a través de la Red.

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

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

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

a) Dificultad para la identificación de los agentes ya sean personas físicas o jurídicas, que obtiene la renta, ya que es fácil utilizar seudónimos o sistemas de encriptado, a esto se une la dificultad de localización e identificación de instrumento informático que genera el servicio.

b) Lugar dónde se realiza la transacción de forma que aumenta la dificultad para saber dónde se obtiene la renta por una parte lo que se puede complementar con la facilidad de estar domiciliado en

un paraíso fiscal. Todo esto comporta que sea difícil establecer cuál es la Administración fiscal competente y potencie la deslocalización de las empresas.

c) Dificultad a la hora de calificar las operaciones y las rentas obtenidas en ellas, ya que al tratarse, en algunos casos, de productos digitalizados nos podemos plantear si se trata de rentas empresariales o de cánones o si estamos hablando de entregas de bienes o de prestaciones de servicios.

A continuación vamos a analizar, desde el punto de España, como se enfrenta el Impuesto sobre Sociedades³, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁴ y el Impuesto sobre el Valor Añadido⁵ al comercio electrónico sin olvidar tanto el objetivo de neutralidad como el de permitir el desarrollo del comercio electrónico. Para ello tendremos que hacer mención del concepto de establecimiento permanente y también del Impuesto sobre la Renta de los no residentes⁶.

Podemos adelantar, que el gran problema se plantea en el comercio on – line ya que, mientras el producto sea algo tangible, es decir que se produzca la entrega del bien o la prestación de servicio de forma “física” y lo que se realiza a través de los ordenadores es la gestión de pedidos, el control de abastecimiento y la expedición de las facturas se podrán aplicar los mismos impuestos que en el caso del comercio convencional⁷.

Mientras que en el comercio on-line al tratarse de bienes intangibles, tributariamente se va a considerar siempre como prestación de servicios, dándose la paradoja que si se adquiere un libro por comercio electrónico off-line y por lo tanto existe una entrega física se considerará una entrega de bienes; mientras que si este libro se descarga de una página web y por lo tanto se ha on-line se clasificará tributariamente como una prestación de servicios.

2.1. El Impuesto sobre Sociedades.

Como sabemos, en el artículo 8 de la Ley de este impuesto y en su apartado 3 se establece cuándo se considera que una entidad es residente en España y podemos comprobar cómo uno de los

³ Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades. Real Decreto 537/1997, de 14 de abril por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

⁴ Ley 40/1998, de 9 de diciembre de 1998, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

⁵ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁶ Ley 41/1998, de 9 de diciembre de 1998, del Impuesto sobre la Renta de no residentes y normas tributarias. Real Decreto 326/1999, de 26 de febrero por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no residentes y normas tributarias.

⁷ No siempre es así ya que al gestionarse a través de un servidor puede dar lugar a la deslocalización de las empresas. Además, hay veces que no se grava la importación por “tratarse” como un envío postal.

requisitos es esté constituida conforme a las leyes españolas⁸, es decir se está refiriendo al lugar de constitución de la sociedad y este requisito es muy importante en el caso del comercio electrónico ya que, muchas veces es lo único que se conoce.

Pues bien, en la mencionada Ley se establece que aquéllas entidades que sean residentes en España estarán sometidas a este Impuesto por obligación personal, lo que supone que se gravará la renta mundial obtenida por dichas entidades.

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

Mientras que cuando se aplica el **principio de territorialidad** lo que se hace es gravar en el país donde se produce la renta y esto se suele llevar a cabo a través de las retenciones en la fuente.

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

La diferencia entre los beneficios empresariales y los cánones es que estos últimos facultan para un derecho de uso o copyright .

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

Si tenemos en cuenta el artículo 12 de la Ley 41 del Impuesto sobre la Renta de no residentes podemos distinguir entre:

a) Beneficios empresariales, que tributarán en el país de residencia de la empresa.

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

El problema se plantea en la localización del hecho imponible para evitar la doble o triple imposición. Si una empresa sueca a través de un servidor que se encuentra en Italia, presta un

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

a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.

b) Que tengan su domicilio social en territorio español.

c) Que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español.

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

servicio a una empresa española, nos encontramos con que los tres países podrían someter los rendimientos a tributación. Para evitarlo podemos decir, que en principio, se gravará donde esté el situado el establecimiento permanente del prestador del servicio. Se sigue así el método de tributación en la fuente con exención o deducción del impuesto en el país de origen o si no tributará en el país de residencia de la empresa que da el servicio y se deduce o se declara exento en el país de la fuente de renta.

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

2.1.1. Establecimiento permanente.

En el momento que nos encontramos de internalización de la economía es cada vez más importante el concepto de establecimiento permanente (este concepto es aplicable tanto para el Impuesto sobre la Renta como para el de Sociedades), para saber dónde se va a gravar la renta.

En el artículo 12 de la Ley 41 del Impuesto sobre la Renta de no residentes se establece cuáles son las rentas obtenidas en territorio español y que por lo tanto tributarán en España, así se dice que: *“1. Se consideran rentas obtenidas en territorio español las siguientes:*

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

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

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

Como vemos es necesario un lugar fijo de negocios, luego parece que es necesaria la presencia física de ese lugar, mientras que la presencia humana no parece que sea necesaria. Desde luego, no

se considera que exista establecimiento permanente cuando los que se realiza son actividades auxiliares o preparatorias, pero, para ello será necesario establecer cuál es el núcleo principal del negocio.

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

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

En el Modelo de Convenio de la OCDE se define el establecimiento permanente en su artículo 5: *“1. A efectos del presente Convenio, la expresión <<establecimiento permanente>> significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.”*⁹

⁹ Continúa este artículo diciendo: *“La expresión <<establecimiento permanente>> comprende en especial:*

a) Las sedes de dirección;

b) Las sucursales;

c) Las oficinas;

d) Las fábricas;

e) Los talleres;

f) Las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

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

4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión <<establecimiento permanente>> no incluye:

a) La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;

b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

c) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información para la empresa;

d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa,

e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;

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

5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2 cuando una persona, distinta de un agente independiente al que será aplicable al apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de

Como vemos, la definición hace referencia a un lugar fijo de negocios pero en el sentido de permanencia en el tiempo más que permanencia geográfica.

En el caso de un centro servidor se plantean dudas de si se puede considerar establecimiento permanente de hecho la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española en su informe de octubre de 2000 opina que un centro servidor no es un establecimiento permanente ya que no es una persona física o jurídica y que sólo en el caso en que exista una organización para la toma de decisiones se podrá hablar de establecimiento permanente, pro aclara que pon la existencia de la organización y no del centro servidor.¹⁰

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

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

Por todo esto será necesario adaptar el Modelo de Convenio de la OCDE al comercio electrónico, sobre todo desde el punto de vista del establecimiento permanente, aunque parece que la tendencia es modificar los comentarios del Modelo de Convenio más que modificar el artículo 5 de dicho Modelo.

2.2. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

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

En el caso de la tributación sobre los rendimientos de actividades económicas sí afecta este tipo de comercio, ya que sólo el comercio off-line podrá acudir al sistema de módulos porque como ya

un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.

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

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

¹⁰ Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española págs 414 y 415.

hemos dicho en el caso del comercio on-line se considera una prestación de servicios y por lo tanto se tributará por estimación directa.

Pero, abundando en lo anterior, hay que tener en cuenta que los módulos están pensados para el comercio tradicional y así sabemos que dichos módulos se basan en los metros cuadrados de tienda, potencia instalada, metros de almacén, número de empleados, etc. Por lo tanto ¿cómo se va a aplicar a una página web?.

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

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

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

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

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

2.3. El Impuesto sobre el Valor Añadido.

Hay que empezar diciendo que, este tributo indirecto está armonizado, pero no tanto como se desearía, porque como vamos a ver, la existencia de distintos tipos para la misma transacción favorece la deslocalización de las empresas y que a fin y a la postre el impuesto no sea neutral.

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

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

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

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

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

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

2.3.1 Localización de las prestaciones de servicios.

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

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

El concepto de establecimiento permanente en el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), como veremos luego, es más amplio que en Sociedades y así una empresa puede ser residente

en los 15 Estados miembros de la Unión Europea a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero a efectos del Impuesto de Sociedades sólo será residente en un país.

Regla especial I: Los servicios vinculados con un inmueble se consideran prestados en el lugar donde radique el inmueble. Se producirá la **inversión del sujeto pasivo** cuando el que lo presta **no esté establecido** y el que lo recibe **es empresario o profesional**, es decir el sujeto pasivo será quien consume el servicio y por lo tanto tendrá una factura del proveedor sin IVA (ya que para él estará exento) y tendrá que realizar una autofactura en la que sólo figure el Impuesto devengado que tendrá que ingresar en España aunque para el comprador será también soportado. Esto también ocurre en el caso de los espectáculos deportivos.

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

<u><i>Prestador de servicio</i></u>	<u><i>Receptor de servicios</i></u>	<u><i>IVA</i></u>	<u><i>Sujeto pasivo</i></u>
Empresario o profesional comunitario	Empresario comunitario de otro país	Re: Destino	Inversión del sujeto pasivo. Comprador
	Particular comunitario de otro país	Rg: Origen	Vendedor
	Empresario o particular no comunitario	Re: Destino	-----
Empresario o profesional no establecido en la Unión Europea	Particular	Rg: Origen	-----
	empresario o profesional comunitario	Re: Destino	Inversión del sujeto pasivo. Comprador

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

Regla especial III: es la referente a la fiscalidad de los servicios de telecomunicación, es decir televisión, telefonía móvil, etc. El tratamiento se ha modificado hace un año para evitar que se contratara, la telefonía, televisión por cable, etc., con una empresa no establecida en la Unión Europea, por ejemplo con una empresa establecida en Estados Unidos. Estos servicios no estaban gravados, en España, con el IVA ya que antes seguía la regla general, es decir se localizaban los servicios en el país donde residía la empresa suministradora del servicio.

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

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

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

Algo muy parecido al tratamiento de las telecomunicaciones es lo que se quiere hacer con el comercio electrónico de forma que:

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

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

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

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

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

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

2.3.2. Régimen de ventas a distancia.

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

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

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

<u><i>Volumen de ventas año</i></u>	<u><i>Volumen de ventas año</i></u>	<u><i>IVA aplicable</i></u>

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

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

Por eso parece que hay un consenso de que el tipo debe depender de la clase de bien de que se trate independientemente del soporte en el que se suministre.

2.3.3. Concepto de establecimiento permanente.

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

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

En particular, tendrán esta consideración:

a) la sede de dirección, fábrica, talleres, instalaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo

b) minas canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.

c) las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de 12 meses.

d) las explotaciones agrarias, forestales, o pecuarias.

e) las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y su posterior entrega de mercancías.

f) los centros de compra de bienes o de adquisición de servicios.

g) los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.”

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

3. Deliberaciones de la Cumbre Europea de Niza.

El Consejo celebrado en Niza no ha aprobado la Directiva que estaba en proyecto, sino que ha nombrado un grupo de trabajo para que realice una nueva propuesta de Directiva para proceder a su aprobación en junio. Pero sí se puede decir que se ha llegado a algún acuerdo en algunos aspectos.

Hay consenso:

a) Hay que realizar una definición abierta de lo que hoy se considera productos digitalizados para poder aplicar el IVA al comercio electrónico. La idea de hacer una definición abierta es para que no se quede obsoleta por la aparición de un nuevo producto.

b) Localización de los servicios de comercio electrónico: cuando el destinatario sea empresario o profesional se localizarán en el Estado miembro en que dichos empresarios o profesionales estén establecidos y se producirá una inversión del sujeto pasivo cuando el prestador del servicio no esté establecido en el mismo Estado miembro.

c) Localización de los servicios del comercio electrónico será en el Estado miembro en el que se encuentre establecido el prestador de los mismos cuando se trate de un destinatario que sea consumidor final y además sea residente en un país comunitario (lo que se llama tributación en origen).

No hay consenso:

a) En la elaboración del censo de empresarios no comunitarios y si se ha de registrar en todos los países en los que opera en uno sólo o en todos los que opere.

En la discusión del anterior proyecto de Directiva, se planteaba que el empresario no comunitario que realice servicios por el comercio electrónico con particulares establecidos en distintos Estados miembros si tenía que nombrar representante en cada uno de los Estados miembros en donde operara, o sólo en uno, parece que existe un cierto consenso, para que los operadores no comunitarios sólo tengan que registrarse y nombrar representante en un Estado miembro.

La siguiente discusión es que si este operador debe presentar una sola declaración en el país que se registra y en la que se contenga el volumen de operaciones realizado con cada Estado miembro y si es el país de registro el encargado de repartir el IVA a cada uno de los países miembros, esto es lo que propugna España. La otra alternativa es que se tenga que registrar en la Comisión y esta sea la encargada del reparto, esta última idea es la que concita más acuerdo pero en cambio la Comisión se niega ya que dice que no quiere convertirse en recaudador de los Estados miembros.

Estados Unidos está presionando para que sólo se tenga que registrar en un país y tributar por el tipo que tenga el país de registro, lo que quiere decir que se registrarían en aquellos países que tuvieran un tipo más bajo

b) La existencia de franquicias para los particulares es un asunto que no está cerrado; en este caso algunos países comunitarios no estarían de acuerdo.

Es decir, establecer una franquicia para aquellas empresas no comunitarias que en el año anterior hayan vendido, por medio del comercio electrónico, a particulares establecidos en la Unión Europea, de forma que aquellas empresas cuyo volumen de operaciones con particulares o consumidores finales comunitarios que esté por debajo de una cifra no tendrán que repercutir IVA y si lo superan al año siguiente tendrán que repercutir IVA desde la primera peseta. Esto se ha pensado para no estrangular el comercio electrónico en este tipo de operaciones.

Además no haber acuerdo con respecto a este tema ,hay que indicar que la franquicia debería ser la misma a la existente para las ventas a distancia en cada país (España 4.550.000, Francia 700.000 francos franceses) o si no ser la misma para todos los países. Existe otra duda y la de si los operadores tienen que registrarse cuando realicen la primera venta o a partir de que se supere la cantidad franquiciada.

c) Posibilidad de presentación telemática de las declaraciones si se establecen obligatoriamente.

4. Conclusiones.

Reformar el concepto de establecimiento permanente en el Convenio Marco de la OCDE de forma que sea aplicable al comercio electrónico.

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

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

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

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

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

BIBLIOGRAFÍA

DE JUAN Y LEDESMA, ÁLVARO: **Fiscalidad del comercio electrónico**. Revista de contabilidad y tributación. Ed. CEF. nº 18/2000.

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

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

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