

Tributación y Defraudación Fiscal en el Comercio Electrónico.

Recomendaciones para mejorar el Control Administrativo

Juan Jesús Martos García

Instituto Andaluz de Administración Pública | Premios Blas Infante 2006



Instituto Andaluz de Administración Pública
CONSEJERÍA DE JUSTICIA Y ADMINISTRACIÓN PÚBLICA

**TRIBUTACIÓN Y DEFRAUDACIÓN FISCAL
EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO
RECOMENDACIONES PARA MEJORAR EL CONTROL
ADMINISTRATIVO**

Trabajo galardonado con una mención especial del Premio Blas Infante de Estudio e Investigación sobre Administración y Gestión Pública, en su X Edición, en su modalidad B, sobre “La Administración Pública, su organización, funciones, modernización de las técnicas de gestión del servicio público y aplicación de las nuevas tecnologías, incluyendo estudios de ámbito internacional”

**TRIBUTACIÓN Y DEFRAUDACIÓN FISCAL
EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO
RECOMENDACIONES PARA MEJORAR EL CONTROL
ADMINISTRATIVO**

Juan Jesús Martos García

Instituto Andaluz de Administración Pública

Sevilla - 2007

Martos García, Juan Jesús

Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico.

Recomendaciones para mejorar el control administrativo / Juan Jesús Martos García

– Sevilla: Instituto Andaluz de Administración Pública, 2007

246 p. ; 24 cm. – (Estudios)

D.L. SE-5334-07

I.S.B.N. 978-84-8333-400-3

Comercio electrónico . – Impuesto . – Administración fiscal . – Fraude . –
Control administrativo
Instituto Andaluz de Administración Pública .

339.1:336.226.11

RESERVADOS TODOS LOS DERECHOS. NO ESTÁ PERMITIDA LA REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL EN NINGÚN TIPO DE SOPORTE SIN PERMISO PREVIO Y POR ESCRITO DEL TITULAR DEL COPYRIGHT

TÍTULO: TRIBUTACIÓN Y DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO.
RECOMENDACIONES PARA MEJORAR EL CONTROL ADMINISTRATIVO

AUTOR: Juan Jesús Martos García

© INSTITUTO ANDALUZ DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA



Gestión de publicaciones en materias
de Administraciones Públicas

Edita: Instituto Andaluz de Administración Pública

Diseño y producción: Iris Gráfico Servicio Editorial, S.L.

ISBN: 978-84-8333-400-3

Depósito Legal: SE-5334-07

Con el espíritu de incentivar, a la vez que motivar, la investigación y el estudio de iniciativas relacionadas con la gestión de los servicios públicos, así como la aplicación de nuevas técnicas y disciplinas a las Administraciones Públicas y a la Justicia, nacieron hace diez años los Premios Blas Infante. La Consejería de Justicia y Administración Pública, los convoca anualmente a través de su Instituto Andaluz de Administración Pública.

En la X edición, Juan Jesús Martos ha sido premiado con una Mención Especial por el trabajo que hoy publicamos, titulado: “Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo”.

Pocas personas conozco que, tan jóvenes y en tan poco tiempo, se hayan dedicado con absoluta entrega a la realización profesional. Juan Jesús Martos es, a sus treinta y cuatro años, un gran especialista en derecho financiero. Actualmente es profesor del Departamento de Derecho Financiero de la Universidad de Granada, pero además es licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales. Su trayectoria académica, de investigación, de docencia y de escritor es ejemplar y brillante. En poco tiempo su curriculum vitae acumula un sin fin de actividades que han hecho posibles su solvencia y autoridad es este tema. En 1999 fue segundo premio nacional CEFGESTION, en la modalidad de tributación. Accésit especial en el año 2002 del premio nacional de Estudios Financieros; premio extraordinario en el 2003 por la mejor Tesis Doctoral defendida en la

Universidad de Granada; segundo Premio “Narciso Amorós de Tributación” en el 2005; y a ello hay que añadir el obtenido por esta obra en la X edición de los premios Blas Infante.

Hemos comenzado el siglo XXI y con él la Era de las Tecnologías de la Información y la Comunicación. Nos entusiasman los avances tecnológicos, y mucho más sus múltiples y diversas aplicaciones que, afortunadamente, están al alcance de casi toda la ciudadanía. Electrónicamente podemos comunicarnos, comprar, trabajar, tramitar, estudiar, invertir, hacer todo tipo de transacciones, etc. Sin lugar a dudas estamos en los albores de un fenómeno que está revolucionando la sociedad en la que vivimos. Continuamente aparecen corrientes innovadoras que tienden a su modernización, flujos que pretenden facilitar y mejorar nuestra calidad de vida.

Este impulso modernizador afecta a todos los sectores: al sector público y al privado; al político y al económico. Es necesario, entonces, tener un marco legislativo competente al respecto, que permita equilibradamente el disfrute de nuevos derechos y el control, con eficacia, de los posibles abusos que se puedan dar.

Por tanto, este nuevo libro de Juan Jesús Martos no sólo aparece como un manual para todos aquellos sectores que se relacionan en sus actividades profesionales con la tributación del comercio electrónico, sino como una novedosa aportación, exclusiva, que se tornará en una herramienta indispensable para quienes estén en este complejo mundo del derecho financiero y tributario.

Desde aquí quiero transmitir todo mi ánimo para que el autor siga contribuyendo a esta sociedad que se moderniza con rapidez. Justamente porque se trata de una realidad insoslayable, es importante contar con estudios como este, destinados a entender las nuevas tecnologías y saber cómo gestionar su potencial para el progreso social. En definitiva, las nuevas tecnologías juegan un papel fundamental en la consecución de estos retos; hacen que ya no haya lugares recónditos, pues el mundo se asoma cada día a nosotros intercambiando ideas, información y conocimientos.

María José López González
Consejera de Justicia y Administración Pública

*A Virginia y Cirilo,
ángeles de la guarda terrenales*

| ÍNDICE

Capítulo I	
TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	17
1. PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	18
2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	28
2.1. Comercio electrónico directo: Servicios prestados vía electrónica	28
2.1.1. Marco normativo	29
2.1.2. Definición de servicios prestados vía electrónica: Problema calificadorio ...	33
2.1.3. Exenciones	41
2.1.4. Tipos impositivos	43
2.1.5. Reglas de localización y principio de tributación en destino	45
2.1.6. Sujetos Pasivos	53
2.1.7. La confirmación electrónica del estatuto y localización del destinatario ...	55
2.1.8. Régimen especial para los operadores no establecidos que presten servicios vía electrónica a particulares comunitarios	59
a) Requisitos necesarios	60
b) Finalidad	62
c) Derechos y obligaciones de los prestadores electrónicos no establecidos y de los Estados miembros	63
d) Procedimiento especial de devolución de las cuotas de IVA soportadas ...	65
e) La representación fiscal	69
f) Carácter obligatorio del cumplimiento vía electrónica de las obligaciones derivadas de este régimen	71

2.1.9. Régimen especial versus régimen general	73
a) Régimen general	73
b) Régimen especial	73
2.1.10. Ámbito temporal	74
2.2. Comercio electrónico indirecto	75
2.2.1. Entregas internacionales de bienes	76
a) Importaciones y exportaciones	76
b) Operaciones intracomunitarias. Régimen de las ventas a distancia	78
2.2.2. Prestaciones de servicios	81
3. DERECHOS ADUANEROS	81
4. IMPUESTOS QUE GRAVAN LA OBTENCIÓN DE RENTA Y EL BENEFICIO EMPRESARIAL: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, IRPF E IRNR	87
4.1. Obligación personal de contribuir: Residencia fiscal y establecimiento permanente como vínculos personales del contribuyente con el territorio	88
4.2. Residencia fiscal	91
4.2.1. Residencia de la persona física	93
a) Criterios de determinación de la Residencia fiscal en el IRPF y en el Modelo Convenio OCDE	93
b) Prórroga de residencia fiscal en territorio español cuando se traslade a un paraíso fiscal	99
4.2.2. Residencia de la persona jurídica	101
a) Criterios de determinación en el impuesto sobre sociedades y en el Modelo Convenio OCDE	101
b) Presunción de residencia fiscal frente a paraísos fiscales y territorios de nula tributación	104
4.3. Establecimiento permanente	111
4.4. Rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente	122
4.5. Teletrabajo	124
4.5.1. Convenio para evitar la doble imposición internacional: Modelo Convenio OCDE	125
4.5.2. Normativa interna: Rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente	127

5. TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO	128
6. LA FACTURA TELEMÁTICA	130
6.1. Precedentes	132
6.2. Régimen jurídico en el Derecho Comunitario	134
6.3. Regulación española de la factura telemática	139
6.3.1. Requisitos de validez fiscal de la factura electrónica en el Ordenamiento español	139
6.3.2 Conservación	143

Capítulo II

DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO	147
1. DEFRAUDACIÓN INTENCIONADA. VENTAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO CON MAYOR RIESGO DE NO SER DECLARADAS	147
1.1. Modalidad de comercio electrónico en virtud del tipo de suministro	148
1.2. Modalidad de comercio electrónico en virtud de la naturaleza del destinatario: Ventas a sujetos que no tienen obligación de presentar declaraciones informativas	149
1.2.1. Vendedores residentes o con establecimiento permanente en España	149
a) Ventas excluidas de la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas	150
b) Ventas no incluidas en la declaración periódica de operaciones intracomunitarias	152
c) El principio de proporcionalidad como límite al establecimiento y ampliación de obligaciones informativas	153
1.2.2. Vendedores no residentes y sin establecimiento permanente en España	155
a) Comercio electrónico directo e IVA	155
b) Comercio electrónico indirecto, IVA y derechos arancelarios: Importaciones y régimen de las ventas a distancia	158
2. DEFRAUDACIÓN INDUCIDA POR EL DEFICIENTE MARCO NORMATIVO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO EN EL IVA ..	160
2.1. Defraudación inducida debido a la información inexacta y a la imposibilidad de verificar ese error	161
2.2. Defraudación inducida si se extendiese el modelo IVA europeo al resto de jurisdicciones fiscales	164

3. DEFRAUDACIÓN BASADA EN LA TRASLACIÓN FICTICIA A OTRO ESTADO DE LA RESIDENCIA FISCAL DEL SUJETO PASIVO	165
4. OPERACIONES VINCULADAS Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA COMO VÍA DE DEFRAUDACIÓN FISCAL	170
4.1. Defraudación en el impuesto que grava el beneficio empresarial	170
4.2. Defraudación en el IVA: Las multinacionales que ofrecen servicios exentos como caso especialmente complejo	174
5. DEFRAUDACIÓN BASADA EN LA IMPUTACIÓN DE FACTURAS ELECTRÓNICAS FALSAS	176
5.1. Compraventa de facturas falsas	176
5.2. Suplantación del emisor de la factura. Novedades que introduce la facturación electrónica	180
6. DINERO ELECTRÓNICO Y CASAS DE JUEGO QUE OPERAN EN INTERNET	185

Capítulo III

RECOMENDACIONES PARA FRENAR LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO	189
1. IDENTIFICACIÓN DE OPERADORES: FUENTES DE INFORMACIÓN RELEVANTES Y AMPLIACIÓN OBLIGACIONES INFORMATIVAS	189
1.1. Mayor control de las empresas logísticas o de mensajería	191
1.2. Proveedores de servicio de acceso a Internet y alojamiento de datos	193
1.3. Los registradores de nombres de dominio y la base de datos WHOIS ...	195
1.4. Las empresas financieras que instalan y gestionan los TPV virtuales	199
1.5. Declaración informativa de las prestaciones de servicios	204
2. EXTENSIÓN SUBJETIVA DEL CONTENIDO DE LAS BASES DE DATOS VIES	205
3. SUSTITUCIÓN DEL RÉGIMEN DE LAS VENTAS INTRACOMUNITARIA A DISTANCIA EN EL IVA	206
4. PROGRAMAS INFORMÁTICOS GRATUITOS QUE CALCULEN AUTOMÁTICAMENTE LA JURISDICCIÓN, EL IVA DEVENGADO Y REALICEN EL INGRESO	207

5. LAS ENTIDADES FINANCIERAS COMO NUEVOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL IVA	210
5.1. Naturaleza de los nuevos obligados tributarios	213
a) Entidad emisora del medio de pago	214
b) Entidades franquicia y empresas del grupo	217
5.2. Alcance objetivo	217
5.3. Alcance subjetivo	219
5.4. Nacimiento de la obligación de retener y exigibilidad	221
a) Pago mediante tarjeta de crédito o alguna otra modalidad de transmisión electrónica de fondos gestionada por un intermediario común	221
b) Pago mediante dinero electrónico no anónimo y de un solo uso	222
5.5. Obligaciones tributarias del vendedor	223
5.6. Conclusiones	224
6. PROHIBICIÓN DEL DINERO ELECTRÓNICO ANÓNIMO	226
7. FACTURAS ELECTRÓNICAS	227
7.1. Facturas electrónicas y facturas en papel	227
7.2. Riesgos de la facturación electrónica y recomendación a los órganos de control administrativo	229
8. USO DE TÉCNICAS BIOMÉTRICAS PARA MEJORAR LA SEGURIDAD DEL SISTEMA DE FIRMA Y CERTIFICADO ELECTRÓNICO	231
8.1. Determinar los datos de creación de firma electrónica reconocida en base a caracteres biométricos del solicitante	231
8.2. Comprobación de la identidad del solicitante de un certificado electrónico en base a caracteres biométricos	232
BIBLIOGRAFÍA	235
DOCUMENTOS	243

Capítulo I

TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Las actividades empresariales suelen estar sometidas a dos grandes tributos. El primero el IVA, que grava el valor añadido que aporta el empresario por su participación en el proceso de elaboración y distribución del bien o servicio, siempre que la entrega del bien o la prestación del servicio quede localizada en el ámbito espacial de este impuesto.

En segundo lugar, el tributo que grava el beneficio fiscal que obtiene la empresa durante el periodo impositivo. Notemos que esta figura impositiva no es única en nuestro ordenamiento y que es distinta dependiendo de la condición de residente o no residente del titular de la explotación. En caso de ser residente fiscal, éste dependerá de la naturaleza jurídica de la misma, quedando sometido al Impuesto sobre sociedades cuando se trate de persona jurídica de naturaleza mercantil y al IRPF en el resto de los casos. Cuando se trate de un no residente que actúa en nuestro territorio a través de un establecimiento permanente, también quedaría sujeto a tributación el beneficio atribuible a dicho establecimiento, siendo en este caso el impuesto sobre la renta de los no residentes el que establece y regula esta obligación.

Junto a estos dos grupos tributos que se presentan en la actividad empresarial, pueden aparecer otros. Así, cuando se trata de operaciones internacionales de comercio electrónico indirecto calificadas fiscalmente como importaciones, además del IVA, puede producirse el devengo de los derechos arancelarios correspondientes.

De igual modo pueden aparecer otras figuras tributarias aplicables específicamente a ciertas actividades empresariales, que también pueden ejercitarse a través de Internet. De entre estas últimas, la más relevante sería la tasa sobre el juego que podría recaer sobre los casinos y casas de apuestas virtuales.

No obstante, antes de abordar el régimen fiscal de las operaciones de comercio electrónico, exponemos los principios consensuados internacionalmente que debían y deben inspirar las reformas tributarias que los Estados efectúen en este ámbito.

1. PRINCIPIOS DE TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

La labor de la Unión Europea en la estudio de la problemática del comercio electrónico en los sistemas fiscales ha sido acompañada de forma muy activa por la OCDE, que ha jugado un papel fundamental, como lo demuestra los distintos informes y documentos de trabajo que ha emitido¹, y que se ha convertido en el foro de referencia, internacionalmente aceptado, para que los Estados debatan estas cuestiones.

Los eventos fundamentales que se celebraron en el marco de la OCDE fueron las Cumbres de Turku (Finlandia), en Noviembre 1997, y de Ottawa, en Octubre 1998; en la primera de estas reuniones se alcanzó un consenso sobre los principios de tributación que debían regir la fiscalidad del comercio electrónico, que fueron ratificados en la segunda. Estos principios serían los siguientes:

- Principio de neutralidad y equidad.
- Principio de aplicación en la medida de lo posible de los actuales principios de fiscalidad internacional.
- Principio de flexibilidad, que permita a los sistemas adaptarse a las circunstancias tecnológicas cambiantes. El contenido de este principio se asemeja

¹ El primer documento que se remite a la OCDE fue la nota preparada por las Administraciones fiscales de EE.UU., Canadá y Australia para la reunión del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, Junio de 1996, titulado *“Implications of the Communications Revolution for Tax Policy and Administration”*. Posteriormente, y centrándose de nuevo en la fiscalidad la OCDE emitió *“Electronic Commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers”*. A continuación, en Enero de 1997, el Comité de Asuntos Fiscales elaboró otro informe titulado *“The emergence of Electronic Commerce. Overview of OECD’s work”* que pese a tener carácter general, es el primer documento que aborda la fiscalidad indirecta con cierta profundidad.

al principio de neutralidad tecnológica reconocido internacionalmente en el Derecho privado para el comercio electrónico².

- Principio de simplicidad.
- Principio de seguridad jurídica.
- Sistema eficiente. Se debe alcanzar la minimización de los costes de cumplimiento de los contribuyentes así como los costes administrativos en los que incurren las autoridades fiscales de los países.
- Principio justicia, entendido como un reparto de impuestos entre los países proporcionado.

Por otro lado, los servicios de la Comisión Europea sacaron a la luz los primeros documentos en la materia en 1997³ para, posteriormente, en junio de 1998, y en base a estos trabajos previos, publicar la Comunicación “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”⁴, que recogía un conjunto de orientaciones generales que debían sentar las bases de las reformas normativas futuras en el IVA. Los principios y directrices propuestos por la Comisión Europea fueron bien recibidos por el resto de instituciones europeas y sobre ellos se alcanzó un alto grado de

² Este Principio aparece recogido en la Guía para la incorporación al Derecho interno de la Ley Modelo sobre comercio electrónico aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional CNUDMI-UNCITRAL, de 16 de Diciembre de 1996, cuando en el epígrafe 8 indica que: “... no se excluye ninguna técnica de comunicación del ámbito de la Ley Modelo, que debe acoger en su régimen toda eventual innovación técnica en este campo”.

En esta línea, el RD-Ley 14/1999 sobre firma electrónica manifestaba en el considerando ocho de su Preámbulo que: “Los rápidos avances tecnológicos y la dimensión mundial de Internet hacen necesario un planteamiento abierto a diferentes tecnologías y servicios de autenticación electrónica de datos”.

GUISADO MORENO, A. “El comercio electrónico y su disciplina: ¿Un nuevo Derecho para un nuevo modelo de mercado y de negocios? Derecho de los Negocios, nº145/2002, señala que: “La formulación de este Principio responde a un claro objetivo: que las nuevas normas que regulan el comercio electrónico puedan resultar igualmente idóneas tanto para la tecnología existente en el momento en que son formuladas como para las tecnologías futuras, evitando tener que proceder a la elaboración de nuevas normas cada vez que se produzca una innovación tecnológica. En suma, con la implantación de este principio se trata de evitar que los imparable avances tecnológicos provoquen la rápida obsolescencia de las normas en un breve periodo de tiempo, convirtiendo de paso al legislador en un mago de lo efímero”.

Respecto a este Principio, puede consultarse ILLESCAS ORTIZ, R. *Derecho de la contratación electrónica*, Civitas, 2001, págs. 50-54, aunque también lo trata en otras partes de su obra.

³ Documento de trabajo de la Comisión Europea del Grupo de trabajo nº 1, Armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, -Informe provisional sobre las implicaciones del comercio electrónico para el IVA y las aduanas-, y Comunicación de la Comisión Europea COM (97) 157 final, de 16 de Abril.

⁴Comunicación de la Comisión Europea COM (98) 374 final.

consenso⁵, de manera que el 6 de Julio de 1998 fueron adoptados por el Consejo Europeo, constituyendo la base de la contribución europea a la Conferencia Ministerial de la OCDE en Ottawa sobre fiscalidad del comercio electrónico.

Aunque hay algunos matices diferenciadores entre la formulación y presentación de los principios OCDE, extraídos de las conclusiones de la cumbre de Ottawa, y las directrices Comunitarias sobre la imposición indirecta del comercio electrónico, no son diferencias notables y no hacen sino reflejar el alcance más amplio del planteamiento de la OCDE⁶. Por ello, las conclusiones de la reunión interministerial en Ottawa, vinieron a ratificar para el ámbito de la fiscalidad indirecta, los principios y directrices establecidos por la Comisión Europea y ello supuso el comienzo de un nuevo periodo, en el que los Estados debían tomar las medidas oportunas para actualizar sus sistemas fiscales en base a estos principios. Tenemos que reseñar que a partir de este momento, si bien los trabajos más importantes sobre fiscalidad directa se han llevado a cabo en el seno de la OCDE, en materia de fiscalidad sobre el consumo se acordó que la OCDE compartiera esa tarea con la UE, cediéndole el protagonismo a esta última.

La Unión Europea señaló el papel preponderante de tres factores que debían ser respetados en el futuro marco normativo para garantizar una competencia justa, sin distorsiones que la falseasen y que, como hemos anticipado, acabaron siendo declarados por la OCDE como principios internacionales de tributación del comercio electrónico: seguridad jurídica, simplicidad y neutralidad.

Seguridad Jurídica

El régimen fiscal que se estableciese debía permitir “...efectuar transacciones comerciales en un entorno en que las normas sean claras y coherentes, con lo que se reduce el riesgo de litigios y de responsabilidades fiscales imprevistas”⁷.

⁵ El Dictamen del Comité Económico y Social, DO C 407, de 28 de Diciembre de 1998, sobre la Comunicación de la Comisión Europea “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”, estaba plenamente de acuerdo en materia de Principios, aunque que como hemos indicado anteriormente, recomendaba que la traslación de esos Principios en medidas concretas debía paralizarse durante 3 años, para una vez transcurridos, realizar un proceso de revisión. Pese a que inicialmente esta recomendación del Comité Económico y Social fue desoída, lo cierto es que pese al fuerte impulso inicial para regular la fiscalidad indirecta del comercio electrónico, la normativa comunitaria se ha demorado un periodo superior a este plazo, y no fue hasta el año 2002 cuando entraron en vigor las reformas normativas correspondientes.

⁶ Comunicación de la Comisión Europea COM (2000) 349 final.

⁷ Comunicación de la Comisión Europea COM (98) 374 final.

Debía fijar con nitidez las obligaciones y derechos fiscales de los actores, para evitar que la alegación o la falta de rigor normativo fuese la causa que escudase el incumplimiento de las obligaciones tributarias o provocase una mayor conflictividad.

Simplicidad

La recomendación expresa era que: “(...) *el cumplimiento de las obligaciones implique los mínimos trámites*”⁸.

La simplicidad del modelo impositivo debe presentarse en un doble ámbito: facilidad de cumplimiento para los obligados tributarios y de control para las Administraciones fiscales, evitando cargas innecesarias para ambos en el ejercicio de sus obligaciones. En este sentido, resulta absolutamente imprescindible que el modelo tenga presente las peculiaridades propias de Internet y del comercio electrónico, especialmente la deslocalización y su carácter transnacional, y se adapte al entorno electrónico en el que se producen las operaciones sometidas a gravamen. Por ello, sería crucial que los sistemas fiscales utilicen la vía electrónica como medio de interrelación entre Administración y obligados tributarios, ya que el uso de este sistema de comunicación contribuiría de forma relevante a simplificar las tareas de cumplimiento y de control.

Otro aspecto muy importante que atañe a la evaluación de la simplicidad del marco normativo del IVA europeo, es que no es suficiente que ésta se proclame del modelo por sí solo considerado, sino que debemos tener en cuenta que coexiste con otros sistemas fiscales, por lo que habría que demandar que la solución propuesta siguiese manteniendo su simplicidad en caso de que se extendiese a nivel mundial. El modelo que se establezca debe nacer con miras universales, como una solución exportable a otras jurisdicciones que provea a los distintos ordenamientos jurídicos del planeta de un sistema fiscal sobre la imposición indirecta del comercio electrónico respetuoso con los principios de tributación internacionalmente aceptados. Por ello, el marco global de la fiscalidad indirecta del comercio electrónico, entendido como la suma de los distintos modelos existentes en cada jurisdicción, debe permitir a los obligados tributarios, que cumplan fácilmente con sus obligaciones fiscales, y a las Admi-

⁸ Comunicación de la Comisión Europea COM (98) 374 final.

nistraciones fiscales, que sigan ejerciendo normalmente sus tareas de control, sin que a unos u otros les ocasionen costes excesivos.

En consecuencia, entendemos que debe establecerse un doble filtro de simplicidad, la del modelo individualmente considerado, y la de éste en un escenario global, con otros modelos similares integrados de manera coordinada. Ello nos lleva a enlazar inexorablemente el principio de simplicidad con el principio de coordinación internacional, ya que si ésta no preside las reformas normativas que se inicien en los múltiples sistemas tributarios existentes en todo el planeta, difícilmente se podrá lograr que el marco de la imposición indirecta sea simple para las partes que intervengan en este tipo de operaciones. Las operaciones solo deberían quedar gravadas en una única jurisdicción, evitando supuestos de doble imposición o de ausencia de la misma, y los actores deberían determinar con claridad quién es el obligado tributario principal y el sujeto activo, y cuales son las obligaciones exactas que se devenguen, sin que eso suponga costes indirectos o de cumplimiento desmesurados, que le inciten a la defraudación.

Por último, la Comisión es consciente que la erradicación del régimen transitorio del IVA supondría un avance muy importante para dotar de mayor simplicidad al impuesto a nivel general y, obviamente, también en el ámbito del comercio electrónico. Por ello, reitera su compromiso con la idea de “(...) *introducir un futuro sistema común IVA basado en la imposición en origen y con un único lugar de identificación en el que el sujeto pasivo realice tanto la liquidación como la deducción fiscal respecto a todas sus transacciones IVA comunitarias*”.

Neutralidad

El consenso internacional sobre el respeto a este principio queda patente en el hecho de que la práctica totalidad de las declaraciones de intenciones que se publicaron a nivel internacional sobre el marco fiscal que debía regular el comercio electrónico hacían referencia a éste, atreviéndonos a decir que se convirtió en el vector guía que debía seguir cualquier modelo de imposición del comercio electrónico⁹.

⁹ Había sido previamente contemplado por la propia Comisión Europea en su Comunicación COM (97) 157 final y a nivel internacional (como Principio de no discriminación) en la Declaración de Bonn, firmada por 29 países el 6 de Junio de 1997, y posteriormente en la Declaración conjunta de la UE y los EE.UU., de 5 de Diciembre de 1997.

Según la formulación del principio, el factor fiscal no debe crear discriminaciones entre operadores del sector tradicional y del sector cibernético. Sin embargo, la Comisión Europea le añadió una segunda vertiente, 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 espacial.

Como señala CASERO BARÓN¹⁰, éste implica que las decisiones empresariales deben descansar en factores económicos y no en factores de índole tributario. Advirtamos que se trata de un principio económico. De hecho, los derechos arancelarios tienen como esencia finalista establecer una discriminación fiscal perjudicial para los productos procedentes del territorio exterior a la zona aduanera, sin que ello suponga que debamos cuestionar su validez jurídica. Los problemas jurídicos se podrían plantear en el ámbito de las operaciones intracomunitarias, al someter a gravamen diferenciado productos esencialmente idénticos dependiendo de su modalidad de suministro, tradicional o electrónica, lo que podría constituir un obstáculo a la libre competencia en el área comunitaria.

El respeto del principio de neutralidad fiscal por las normativas de los Estados miembros al adecuar a nivel interno el sistema IVA de la Unión Europea venía establecido en el octavo considerando de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios, y ahora, en el considerando séptimo de la Directiva 2006/112/CE.

Este precepto ha sido invocado por el Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea entre otras, en sus SSTJCE, de 3 mayo de 2001 asunto C-481/98, la sentencia de 7 de septiembre de 1999 asunto C-216/97, para someter a juicio de legalidad algunas disposiciones introducidas por los Estados miembros y que podrían quebrantar el principio de neutralidad fiscal en el IVA, que “*se opone a que mercancías similares, que compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (...)*”. Por ello, dichos productos deben ser gravados a un tipo impositivo uniforme”.

¹⁰ CASERO BARÓN, R., “El comercio electrónico y la tributación internacional”, en la obra colectiva, *Informática y Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, 2000.

En todo caso el modelo a instaurar en el IVA debería partir del respeto al principio de neutralidad, sin perjuicio de que con posterioridad, razones de interés público o social llevasen al legislador a establecer un trato fiscal diferenciado.

a) 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”*¹¹. Se trataría de apartar la fiscalidad como elemento que influyese directamente en las diferencias competitivas entre ambos sectores, o dicho de otro modo, que la tributación no condicionase la toma de decisión del empresario o del consumidor para elegir uno u otro tipo de productos.

b) Neutralidad Espacial

Esta reivindicación afectaría a operadores del mismo sector pero establecidos en lugares diferentes, y según señala la propia Comisión implicaría que: *“Las consecuencias fiscales serán idénticas para bienes y servicios independientemente de que se adquieran dentro de la Unión Europea o fuera de ella”*¹².

La Comisión, en el momento en el que emitió esta Comunicación, tenía presente el problema planteado en los servicios de telecomunicaciones, 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 igualitario para los operadores del sector cibernético, con independencia de su lugar establecimiento. Con ello, estaba apostando abiertamente por el principio de tributación en destino.

¹¹ Comunicación de la Comisión Europea COM (98) 374 final.

¹² Comunicación de la Comisión Europea COM (98) 374 final.

En caso de optar, en base a criterios políticos y económicos, por establecer una discriminación fiscal para productos, bienes o servicios, procedentes de territorios terceros respecto a los comunitarios, el ordenamiento prevé una figura tributaria cuya finalidad esencial precisamente es ésta: Los derechos arancelarios. Por ello, en este caso, se debería reformar el Código Aduanero Comunitario para someter a gravamen estos servicios, otorgándoles un trato idéntico al de sus bienes sustitutivos y discriminándolos negativamente respecto a los producidos en el interior, pero no debería ser el IVA, tributo neutral por antonomasia, el que estableciese esa discriminación.

Junto a estos principios basilares, la Comunicación de la Comisión Europea COM (98) 374 final estableció una serie de directrices generales, entre las que volvía a reiterar el principio de neutralidad en su doble vertiente y profundiza en el principio de simplicidad, que serían:

- **Directriz I: Ausencia de nuevos impuestos:** *“En el ámbito de la fiscalidad indirecta, deben concentrarse todos los esfuerzos en la adaptación de los impuestos existentes, y más concretamente del IVA, al desarrollo del comercio electrónico. En consecuencia, no se contemplaran impuestos nuevos o adicionales”*¹³.

Esta directriz suponía desestimar las propuestas que a mediados de los años noventa irrumpieron en el panel tributario, que declaraban la incapacidad de los sistemas fiscales vigentes para gravar un fenómeno como el comercio electrónico y que proclamaban la necesaria introducción de nuevas figuras impositivas relacionadas con Internet, como el bit tax, de naturaleza real y objetiva, para no erosionar las bases tributarias de los Estados.

De esta directriz también se desprende el rechazo frontal a la idea de considerar Internet como una zona libre de impuestos (indirectos), a imagen y semejanza de la moratoria estadounidense implantada mediante la “Internet Tax Freedom Act”, que incluso llegó a proponerse en el seno de la UE a través de una propuesta del Comité Económico y Social¹⁴.

¹³ La Comisión europea reitera el criterio inicialmente vertido en su Comunicación COM (97) 157 final, op.cit.

¹⁴ Dictamen sobre la Comunicación de la Comisión Europea “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”, op.cit., sugería dentro de las observaciones específicas y de las conclusiones la renuncia temporal de 3 años a someter a tributación los productos que puedan ser suministrados *on line*, tanto si la distribución se realiza de forma tradicional entregando un bien corporal, como si se lleva a cabo a través de la red, desmaterializando el producto; aunque continuaba reconociendo que no se podía abandonar definitivamente la posibilidad de incidir con la fiscalidad indirecta sobre los bienes transferidos electrónicamente.

- **Directriz 2: La transmisión electrónica como servicio:** “Una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios”. La directriz se pronunciaba abiertamente por esta calificación, alejando cualquier atisbo de duda que pudiera plantearse sobre esta cuestión.
- **Directriz 3: Garantizar la Neutralidad:** “El sistema IVA comunitario garantizará que: los servicios prestados mediante comercio electrónico u otra forma, destinados al consumo en la UE, se graven dentro de la UE, independientemente de su origen. Esos mismos servicios destinados fuera de la UE no estén sujetos al IVA en la UE, si bien el IVA soportado en su producción dará derecho a deducción. Estas reglas deberán entenderse sin perjuicio de las normas que se apliquen dentro de la UE”.

La Comisión vuelve a enunciar el principio de neutralidad en su doble vertiente, pero la importancia de esta directriz radica en que también recomendaba los principios sobre localización de las operaciones que la normativa comunitaria debía seguir. Por un lado, el principio de tributación en destino para las prestaciones transfronterizas de servicios “on line”; por otro, la última frase dejaba abierta la puerta al legislador para aplicar el principio de tributación en origen, en los casos que fuesen preceptivos, a aquellas otras que tuviesen naturaleza intracomunitaria, posibilitando que pudiese anticipar para los servicios electrónicos la implantación de tan ansiado principio en el mercado único europeo, previsto de forma genérica una vez se instaure el régimen definitivo del IVA.

- **Directriz 4. Facilitar el cumplimiento.** “El cumplimiento en el ámbito del comercio electrónico debe ser lo más fácil y simple posible para todos los operadores”. Al igual que en la directriz anterior, la Comisión vuelve a enunciar otro principio ya expuesto, el de simplicidad, pero desde la óptica de los obligados tributario; demanda el carácter práctico y la viabilidad de su aplicación, así como la facilidad de cumplimiento para el obligado tributario; y no olvida el carácter mundial de estas actividades comerciales y, en consecuencia, la necesaria búsqueda del consenso y la cooperación internacional. Finaliza indicando la necesaria armonización de los sistemas fiscales con las prácticas empresariales establecidas en esta modalidad comercial, lo que puede interpretarse como una referencia al cumplimiento electrónico de las obligaciones fiscales y, en general, al uso de esta nueva vía para la interrelación de Administración y contribuyentes.

- **Directriz 5. Garantizar el control y el cumplimiento.** *“El sistema impositivo y los mecanismos para el control del mismo deben garantizar que pueda aplicarse el impuesto a las prestaciones de servicios realizadas por vía electrónica y cuyos destinatarios sean tanto empresas como particulares establecidos dentro de la Unión Europea”.*

De nuevo, la Comisión volvía a referirse al principio de simplicidad, pero desde la óptica del control administrativo; recuerda que el límite de los mecanismos de control es el necesario respeto a la legislación comunitaria sobre protección de datos de carácter personal.

- **Directriz 6. Facturación electrónica**

“La facturación sin soporte papel será una de las características de la facturación electrónica y debe autorizarse, a efectos del IVA, en las transacciones realizadas dentro de la UE. No obstante, al fijar condiciones uniformes para la facturación electrónica deben preservarse los intereses legítimos de los Estados miembros, estableciendo medios suficientes para el control y la prevención de abusos. Del mismo modo, debe concederse prioridad a la creación de un marco de cooperación entre los Estados de la UE y otros países, a fin de garantizar que se establezcan, en el ámbito internacional, condiciones equivalentes a las previstas en la UE para la facturación electrónica.

En condiciones uniformes en toda la Comunidad, las administraciones fiscales deberían facilitar a los agentes que recurran al comercio electrónico el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por medio de declaraciones y liquidaciones IVA electrónicas”.

La Comisión planteó la idea de utilizar la vía electrónica como medio de cumplimiento de las obligaciones fiscales, insistiendo en dos aspectos que profundizan en la simplicidad del modelo; un marco jurídico que diese plena validez a la facturación electrónica y la presentación de las declaraciones y autoliquidaciones del IVA, así como el ingreso, a través de esta vía.

2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO¹⁵

2.1. Comercio electrónico directo: Servicios prestados vía electrónica

El comercio electrónico directo se caracteriza porque tanto la contratación como el suministro del productos contratado se efectúa a través de redes telemáticas. Eso hace que solo pueda ser objeto de esta modalidad comercial productos que se puedan digitalizar y, consecuentemente, puedan ser transmitidos telemáticamente. A partir de este rasgo definitorio, el comercio electrónico directo presenta un escenario extraordinariamente novedoso y relevante en la aplicación del IVA.

El motivo es que el IVA prevé un régimen jurídico distinto para entregas de bienes y prestaciones de servicios, válido en tiempos pasados cuando se diseñó el tributo, pero que cada vez resulta menos operativo debido a la internacionalización y al incremento de los servicios prestados a distancia.

Esta configuración dual del régimen del IVA superlativiza la importancia de la calificación previa de las operaciones, ya que si éstas son consideradas como prestaciones de servicios se apartarían del régimen jurídico aplicable a los bienes. Baste un ejemplo para ilustrar esta diferenciación: mientras que las prestaciones de servicios solo quedarán sujetas al IVA español cuando el hecho imponible se localice en el ámbito espacial del impuesto, conforme a las reglas de localización prevista en su ley reguladora, las operaciones que versen sobre bienes podrán quedar sujetas, además de por el anterior hecho imponible, por otros dos más que contempla el IVA: las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias.

Sin embargo, en la Sociedad de la Información, la tangibilidad de los productos digitalizables no es un rasgo esencial, sino accesorio, que puede ser libremente determinado por las partes. Un libro, una canción o un grupo de canciones, una película, un programa informático, una base de datos, etc., se podrán suministrar de forma tradicional, contenidos en un soporte material como por ejemplo un dvd –comercio electrónico indirecto–, o de manera intangible, mediante descarga del archivo informático en el equipo del adquirente –comercio electrónico directo–.

¹⁵ Esta epígrafe reproduce parte de nuestra obra *Imposición indirecta del Comercio Electrónico*, Tirant lo Blanch, 2006.

La corporalidad o incorporealidad del objeto transaccional determina la calificación como bien o servicio del mismo en el IVA y, por consiguiente, su régimen jurídico.

Incluso surge la duda de cómo tratar los servicios tradicionales que ahora se prestan íntegramente por redes telemáticas. Se considerarían servicios de naturaleza distinta y por tanto, sometidos a regímenes diferenciados.

Este problema calificadorio sirve para ilustrar los problemas de configuración técnica y de defraudación de las operaciones de comercio electrónico directo en un impuesto como el IVA, diseñado en una época en el que el escenario actual resultaba impensable.

Por ello, la acción legislativa comunitaria y nacional se ha centrado en adaptar la normativa del IVA aplicable a las operaciones de comercio electrónico directo a esta nueva realidad.

2.1.1. Marco normativo

Tras la presentación por parte de la Comisión Europea de los principios y las directrices que debía seguir la imposición indirecta sobre el comercio electrónico y su ratificación, primero por el Consejo Europeo, y después, en la cumbre de Ottawa por la OCDE, el siguiente paso consistía en realizar las reformas normativas correspondientes, inspiradas en las mismas y en el resto de principios de tributación de esta nueva modalidad comercial.

La Comisión Europea planteó, el 7 de Junio de 2000, la Propuesta de Directiva que modifica el régimen del IVA aplicable a determinados servicios prestados por vía electrónica¹⁶ que, a grandes rasgos, fue asumida por el subgrupo sobre comercio electrónico del grupo de trabajo número nueve sobre impuestos sobre el consumo de la OCDE¹⁷.

La Propuesta de Directiva definía y enumeraba los servicios prestados por vía electrónica, atribuyéndoles un régimen tributario singular en materia de tipos impositivos, localización y régimen de cumplimiento para los operadores tele-

¹⁶ Comunicación de la Comisión Europea COM (2000) 349 Final.

¹⁷ *Consumption tax aspects of electronic commerce*. February 2001.

máticos no establecidos en el territorio comunitario. Pero para hacer efectivas este paquete de medidas, era necesario reformar algunos aspectos referentes a la cooperación administrativa, por lo que la Comisión planteó, de forma conjunta, una propuesta de Reglamento que modificaba el extinto Reglamento 218/92, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) ¹⁸. Tras varios años de tramitación, búsqueda del consenso, y con significativas modificaciones respecto a la propuesta inicial, el 8 de Mayo de 2002, ambos textos cristalizaron en sendas normas comunitarias: la Directiva 2002/38/CE y el Reglamento 792/2002, que regularon el régimen IVA de los servicios prestados vía electrónica¹⁹.

¹⁸ Comunicación de la Comisión Europea COM (2000) 349 Final

¹⁹ Desde la adopción por la Comisión de la Propuesta de Directiva y de Reglamento COM (2000) 349 Final, de 7 de Junio de 2000, transcurrieron casi dos años hasta que se aprobaron los textos definitivos. A lo largo de este periodo, se produjeron cambios significativos que afectaron al contenido e, incluso, al procedimiento de tramitación del Reglamento.

La Comisión hizo la propuesta de Directiva utilizando como fundamento jurídico el art. 93 del Tratado, aplicable a las disposiciones destinadas a la armonización de los impuestos indirectos, mientras que la propuesta de Reglamento la planteó en base al art. 95 del Tratado, y ello pese a que el apartado segundo de este artículo señala que éste no se aplicará a las disposiciones fiscales, que seguirían como fundamento el citado art. 93. La Comisión argumentó que esta exención incluida en el segundo apartado del art. 95 del Tratado solo puede excluir la aplicación del primero en los casos en los que las disposiciones fiscales constituyan el objetivo principal de la medida propuesta y, en el caso de la propuesta de Reglamento presentada, que modificaba el extinto Reglamento 218/92/CEE, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos, simplemente pretendía potenciar dicha cooperación entre los Estados miembros mediante el establecimiento de normas comunes para el intercambio de información y el acceso a la misma, sin que el hecho de que el contenido de ésta información pueda utilizarse para una valoración fiscal correcta signifique que la fiscalidad constituya el objetivo principal de dicho Reglamento.

La diferencia vendría marcada porque en base a los artículos 93 y 94 del Tratado CE, el Consejo debería aprobar la norma por unanimidad, previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social; mientras que en el caso del artículo 95, Consejo y Parlamento Europeo adoptarían la medida en codecisión, mediante mayoría cualificada. Como consecuencia a esta fundamentación jurídica, la propuesta de Directiva COM (2000) 349 final debía seguir el procedimiento de aprobación única y unánime por el Consejo, mientras que la Propuesta de Reglamento seguiría el procedimiento de Codecisión previsto en el art. 251 del Tratado.

Sin embargo, mediante carta de 18 de febrero de 2002, el Consejo de la Unión Europea informó al Presidente del Parlamento Europeo que había decidido cambiar el fundamento jurídico de la propuesta de Reglamento y basarla en los artículos 93 y 94 del Tratado CE. El Parlamento, a través de la Comisión de Asuntos Jurídicos y de Mercado Interior y de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios, emitió un informe, de fecha 23 de Abril de 2002, en el que reiteraba su opinión favorable a utilizar como fundamento jurídico de la propuesta de Reglamento el art. 95 y no el art. 93 del Tratado, ya que entendía que el acto propuesto no preveía ninguna medida de armonización fiscal, sino que lo que proponía era hacer extensivo el sistema de información creado por el extinto Reglamento (CEE) n° 218/92 a los servicios que se proporcionan por vía electrónica. Sin embargo, esta opinión fue desoída por el Consejo, que mantuvo el cambio de criterio de fundamentación de la Propuesta de Reglamento.

Pero lo que realmente demoró la aprobación de las normas, fue la falta de consenso por parte de los Estados miembros respecto al contenido de la Directiva. Tras la emisión de la propuesta de Directiva COM (2000) 349 final por parte de la Comisión, el trámite legislativo continuó con la transmisión de ésta al Consejo el 9 de Junio de 2000. El 11 de Septiembre de 2000, de conformidad con el art. 262 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, el Consejo decidió consultar al Comité Económico y Social sobre las Propuestas presentadas. Este órgano, en sesión de 29 de noviembre de 2000 emitió un Dictamen, DO C 116, de 20 de Abril de 2001, en cuyas conclusiones manifestaba sus dudas acerca de la posibilidad de cumplimiento

La Directiva 2002/38/CE contenía un mandato para que los Estados la transpusiesen a nivel interno y su traslación en el ordenamiento español vino con la promulgación de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, que introdujo las variaciones oportunas en la Ley del IVA.

La Directiva 2002/38/CE reformó el contenido de la Sexta Directiva en materia de IVA, centrándose principalmente, en algunos aspectos sustantivos del régimen aplicable a los servicios de radiodifusión y televisión y, especialmente, a los efectuadas por vía electrónica²⁰.

En un primer bloque dispositivo, directamente estableció, para ambos grupos de servicios, los tipos impositivos y las reglas de localización que les serán aplicables, lo que, indirectamente, determina quien se convertirá en sujeto pasivo, aspecto éste especialmente importante como veremos con posterioridad para enjuiciar la viabilidad de las medidas implantadas.

Un segundo ámbito de regulación se dirigió específicamente a los servicios prestados vía electrónica por operadores no establecidos a particulares comunitarios. Se estableció un régimen especial, de carácter opcional, dirigido a simplificar y facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de éstos operadores no establecidos y a regular algunos aspectos de su régimen de deducciones.

de las Propuestas de la Comisión y de su aceptación por parte de los Estados miembros en la forma en originaria.

El Consejo, de conformidad con el art. 93 del Tratado, simultáneamente pidió consulta al Parlamento, mediante carta de 9 de Junio de 2000. El Parlamento remitió dicha propuesta, para examen del fondo, a la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y, para opinión, a la Comisión de Industria, Comercio Exterior, Investigación y Energía, así como a la Comisión de Asuntos Jurídicos y Mercado Interior. El resultado fue el Informe de 28 de noviembre de 2000, del que, por cierto, llama poderosamente la atención la petición de la Comisión de Asuntos Jurídicos y Mercado Interior de retirar la propuesta de Directiva COM (2000) 349 final. Este informe se transformó el 14 de Diciembre en el Dictamen del Parlamento Europeo, DO C 232, de 17 de Agosto de 2001, que planteaba diversas enmiendas al texto original.

Tras modificar sustantivamente la propuesta original, el Consejo alcanzó un acuerdo político en el ECOFIN de 12 de Febrero de 2002, cuya adopción formal tuvo lugar el 7 de Mayo de ese mismo año, teniendo como fruto la Directiva 2002/38/CE y el Reglamento 792/2002, publicadas en el D.O.C.E., el 15 de Mayo de 2002, y que entraron en vigor el 15 y el 22 de Mayo de ese año, respectivamente.

²⁰ Un comentario resumido de esta norma lo podemos encontrar en MARTOS, J.J. "Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico" Revista del Centro de Estudios Financieros nº237 y 238/2003; y en "La vigencia de la Sexta Directiva en la sociedad de la información" Noticias de la Unión Europea, nº20/2003; DE BUNES IBARRA, J.M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. "La directiva 2002/38/CE, de 7 mayo, sobre tributación en el iva de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica", Impuestos, nº21/2003.

Por último, la reforma normativa que la Directiva 2002/38/CE provocó en la Sexta Directiva, también alcanzó a un tercer bloque de disposiciones, de carácter permanente, que instaba a los Estados miembros a que autorizaran e incluso, pudiesen exigir a cualquier empresario o profesional la presentación por vía electrónica de las declaraciones correspondientes al comienzo, modificación y cese en la actividad, las autoliquidaciones del impuesto, el estado recapitulativo anual y las declaraciones informativas sobre operaciones con proveedores y clientes.

Respecto a este último mandato a los Estados miembros, lo cierto es que la Administración española ya venía actuando de esta forma, permitiendo a cualquier sujeto pasivo que dispusiese de un certificado electrónico admitido por la AEAT realizar, de forma telemática, la presentación de la mayor parte sus declaraciones y autoliquidaciones y efectuar el ingreso correspondiente; incluso se había establecido, de forma excepcional y para cierto tipo de contribuyentes, la obligatoriedad de que cumpliesen vía telemática con la presentación sus declaraciones liquidaciones²¹. Por todo ello, el impacto en nuestro Ordenamiento interno de este tercer grupo de medidas, más que provocar un efecto innovador vino a ratificar desde instancias comunitarias comportamientos administrativos y regulaciones vigentes en materia de gestión interna.

La importancia y gran novedad introducida por la Directiva 2002/38/CE radicó en los primeros dos bloques regulatorios, que configuraron el régimen fiscal IVA de las actividades de comercio electrónico directo, denominadas como servicios prestados vía electrónica; régimen de carácter temporal, que se introdujo con el compromiso de someterlo a debate y, en su caso, revisarlo o prorrogarlo, antes del 30 de junio de 2006.

La sustitución de la Sexta Directiva ha hecho que ese marco jurídico se haya trasladado a la Directiva 2006/112/CE, si bien, la Directiva 2006/58/CE primero, y la Directiva 2006/138/CE después, han prorrogado sucesivamente su vigencia hasta el 31 de diciembre de 2008.

Por otro lado, el Reglamento Comunitario 792/2002 reformó el extinto Reglamento 218/1992 para regular algunos aspectos operativos del régimen IVA de los servicios prestados vía electrónica; especialmente la posibilidad de que

²¹ La O.M. de 29 de junio de 1998 y de 20 de enero de 1999 venía a establecer la obligación para grandes empresas de presentar vía telemática sus declaraciones-liquidaciones mensuales, para los periodos impositivos devengados desde 1 de enero de 1999.

operadores no comunitarios pudiesen consultar la base de datos VIES de cada Estado miembro, así como la operativa a seguir por los Estados miembros en relación el reparto de las cantidades ingresadas por aquellos operadores que se acogiesen al régimen especial de los servicios prestados vía electrónica.

En términos similares, la sustitución del Reglamento 218/1992 por el Reglamento Comunitario 1798/2003, ha provocado que esa regulación quede recogida en esta última norma.

2.1.2. Definición de servicios prestados vía electrónica:

Problema calificadorio

Resulta paradójico la ausencia de una definición del concepto de servicios prestados por vía electrónica. La propuesta de Directiva los definía y, a la vez, enumeraba en exclusiva²². Sin embargo, en la Directiva 2002/38/CE desapareció la formulación conceptual y la delimitación positiva previa, siendo sustituidas por una enumeración abierta que pasó a ser el anexo L de la ya derogada Sexta Directiva.

Con ello, el legislador comunitario apostó por no acotar esta nueva tipología de servicios como un conjunto cerrado, ya que a la vista del entorno tecnológico incesantemente cambiante en el que nos movemos, y de que aún nos encontramos en una fase primigenia de estas nuevas modalidades comerciales, resulta

²² La propuesta de Directiva COM (2000) 349 final definía a los servicios prestados por vía electrónica como aquellos consistentes en: *“La transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento (incluida la compresión numérica) y almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos, incluida la difusión de televisión en el sentido de la Directiva 89/552/CEE y la radiodifusión”*.

Notemos que la propuesta de Directiva incluía en la definición de servicios prestados por vía electrónica a los de radiodifusión y televisión. Al final, la Directiva 2002/38/CEE no solo no contempló esta definición inicial, sino que reguló por separado ambos grupos de servicios, estableciendo un régimen jurídico diferenciado.

Además, la propuesta de Directiva establecía que el régimen tributario previsto recaería sobre los siguientes servicios prestados por vía electrónica:

- “- Los de información y los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, educativo, recreativo y similares, incluidos los servicios de radiodifusión y televisión.
- El suministro de información y de servicios en el ámbito de programas informáticos, tratamiento de datos y de informática, incluidos la recepción y la concepción de sitios web”.

probable el desarrollo futuro de nuevos servicios electrónicos que podrían escapar a la estricta delimitación prevista inicialmente²³.

Respecto a este particular, la Directiva 2006/112/CE, se manifiesta en términos ambiguos, ya que la regla de localización del art. 56.1.k) recae sobre *“las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, en particular, las que se citan en el anexo II”*, sin establecer definición alguna y simplemente enumerándolos, lo que confiere un carácter cerrado a la lista.

En todo caso, las prestaciones contenidas en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE son las mismas que las que recogía el anexo L de la Sexta Directiva:

- “1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y equipos.
2. El suministro de programas y su actualización.
3. El suministro de imágenes, texto e información, y la puesta a disposición de bases de datos.
4. El suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones o manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
5. El suministro de enseñanza a distancia”.

Por el contrario, la Ley 53/2002 si estableció una delimitación conceptual, basada en la formulación inicialmente establecida en la Propuesta de Directiva, pero excluyendo los servicios de televisión y radiodifusión. Así, el art. 70.Uno.4º. B LIVA señala que: *“A efectos de esta Ley, y sin perjuicio de lo establecido en el número 8 de este apartado, se considerarán servicios prestados por vía electrónica aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos. (.....)”*.

Sobre la definición expuesta, pese a su similitud, no resulta equivalente a la contenida en el Derecho comunitario y nacional de servicios de la Sociedad de la Información.

²³ Esta idea queda expuesta en el Dictamen del Comité Económico y Social sobre la propuesta de Directiva COM (2000) 349 final, op.cit. Anteriormente, este órgano se había pronunciado en el Dictamen del Comité Económico y Social sobre la Comunicación de la Comisión Europea “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”, op.cit., indicando que no existe una definición precisa de los productos que pueden facilitarse por vía electrónica, considerando como único caso evidente los programas informáticos.

Para completar esta definición, la Ley 53/2002 incorporó un último inciso en este precepto, que establece una lista abierta de actividades, idéntica a la contenida en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, que tendrían la catalogación de servicios prestados vía electrónica –art. 70.Uno.4º.B LIVA–.

Por otro lado, la Directiva 2002/38/CE no se pronunció directamente sobre la calificación de los bienes digitalizados que se transmiten de forma inmaterial, como un archivo informático, por redes telemáticas. El legislador comunitario entendió que resultaba innecesario, ya que el art. 5.1 de la Sexta Directiva exigía la corporalidad del producto como requisito imprescindible para considerarlo, a efectos IVA, como entrega de un bien, sin que el desarrollo posterior de este precepto, que establecía ficciones legales que calificaban como bienes ciertos productos que carecían de esa naturaleza material, hiciese mención a los productos informatizados o transmitidos vía electrónica, planteamiento que se ha mantenido en la Directiva 2006/112/CE, a la luz del contenido de sus artículos 14 y 15.

El legislador nacional también siguió esta posición e introdujo alguna aclaración en los conceptos de producto informático normalizado y específico que evita que acogidos al primero de ellos puedan ser considerados como entrega bienes²⁴.

²⁴ La mención especial del art. 8.Dos.7º LIVA considera entrega de bienes a los productos informáticos normalizados. La esencia del concepto “normalizado” descansa en que el producto haya sido producido de forma estándar, sin que existan especificidades atendiendo a los requerimientos del adquirente, aspecto que es cumplido por la mayoría de los productos digitalizados objeto de comercio electrónico directo. Sin embargo, el precepto original también exigía que contuviese un soporte, aunque sin especificar su naturaleza.

La interpretación más acorde con el propio concepto genérico de entrega de bienes consideraba que se requería soporte físico para su calificación como productos informáticos normalizados. En esta línea se manifestó, abrumadoramente, la DGT, que, salvo su resolución excepcional de 20 de Noviembre de 1997, en respuesta a la consulta 2456-97, siguió este criterio en respuestas a otras consultas posteriores –Por ejemplo respuestas de 10/07/1998,18/04/2000, 14/06/2000 a las consultas 1266-98,14/06/2000, 0894-00 entre otras muchas– exigía la necesaria corporalidad del producto para ser calificado como normalizado.

HORTALÁ I VALLVÉJ., ROCCATAGLIATA,F y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio electrónico*, CIS-SPRaxis, 2000, pág.131, indicaban que había que distinguir entre software tradicional y productos desmaterializados, considerando que el art. 8.Dos.7º LIVA estaba previsto solo para los primeros y no para los segundos. Consideraban que la solución pasaría por una modificación del citado precepto para que únicamente considere entrega de bienes el suministro de software normalizado mediante soporte físico, de modo que pueda tratarse como prestación de servicios la descarga de software desde un servidor informático.

Siguiendo esta recomendación y con afán aclaratorio, el legislador, a través de la Ley 53/2002, ha aclarado el concepto “producto informático normalizado”, previsto en el art. 8.Dos.7º LIVA, exigiéndole explícitamente que el soporte tenga naturaleza material.

Además, también ha incidido sobre la definición de “producto informático específico” a efectos de su calificación como prestación de servicios, prevista en el art. 11.Dos.15º LIVA, para coordinarla mejor con el concepto anterior. Según la nueva redacción, esta calificación solo será de aplicación cuando el producto no tenga atribuida la condición de entrega de bien.

Junto a esta calificación, el anexo II de la Directiva 2006/112/CE y el art. 70.Uno.4º.B LIVA califican expresamente como servicios prestados vía electrónica la práctica totalidad de los bienes digitalizables cuando se transmiten telemáticamente: programas informáticos, música, películas, imágenes, textos e información. Por tanto, con independencia de las valoraciones que se puedan realizar, la cuestión calificatoria planteada queda normativamente regulada, siguiendo, además, los principios de tributación del comercio electrónico, internacionalmente consensuados, que desde el primer momento calificaban como prestaciones de servicios estas nuevas formas de suministro de los productos digitalizados²⁵.

Sin embargo, cabe preguntarse si se resuelve el conflicto calificatorio que se presentaba cuando se prestan, vía electrónica, servicios tradicionales. En estos casos, ¿Seguirán siendo calificados como si se prestasen de forma tradicional o, por el contrario, pasarían a ser considerados como servicios prestados vía electrónica?. Obviamente estaremos ante una prestación de servicios, pero queda por determinar su categoría: tradicional o electrónica, lo que condicionaría el régimen jurídico aplicable.

En esta ocasión, si acudimos al anexo II de la Directiva 2006/112/CE y al art. 70.Uno.4º.B LIVA, observamos como solo quedan recogidos en él un número exiguo de servicios tradicionales que pueden prestarse vía electrónica, concretamente: juegos de azar o de dinero, el suministro de enseñanza a distancia y emisiones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

El resto de servicios tradicionales que pueden digitalizarse y ser prestados electrónicamente no deben ser menospreciados: médicos, financieros, aseguradores, telefónicos, jurídicos, técnicos, de consultoría, o de traducción, entre otros. Sobre todos ellos, a nuestro juicio, se deja sin resolver la cuestión calificatoria previamente planteada. La controversia se sigue centrando en determinar si estos servicios se desnaturalizan y, en consecuencia, deja de

Por tanto, si hacemos primar la naturaleza informática de los productos digitalizables, cuando carezcan de soporte material, pese a que *“no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario”*, no podrán ser considerados como entrega de bienes y, en consecuencia se calificarán como prestación de servicios.

²⁵ En todo caso, como ha señalado RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, en “la adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico” Revista de Derecho Financiero, nº267/2003, si el legislador había decidido introducir en la normativa del IVA este nuevo grupo de servicios, el lugar apropiado hubiese sido en el artículo que define y enumera las prestaciones de servicios, y no de manera indirecta, a través de una regla de localización especial.

ser aplicable el régimen jurídico que les ha sido propio, para pasar a ser considerados como servicios prestados vía electrónica; o, por el contrario, sigue manteniéndose la calificación tradicional, pese a que se presten utilizando vías telemáticas.

Como señalamos, la calificación asignada determina unas diferencias en el régimen fiscal aplicable que podrían, en algunos casos, hacerse extensibles a ámbitos del impuesto tan importantes como las reglas de localización, exenciones, deducciones, tipos de gravamen e, incluso, la facultad otorgada a los operadores no establecidos en territorio comunitario de someterse el régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica, que abordaremos con posterioridad.

La correcta aplicación del impuesto tiene que estar precedida de un pronunciamiento al respecto. En todo caso, en la búsqueda de una solución al conflicto calificadorio expuesto, no podemos emplear analógicamente el concepto horizontal en el Derecho comunitario y nacional de servicios de la Sociedad de la Información. Si hiciésemos equivalentes ambos conceptos, calificaríamos los servicios tradicionales realizados a través de la red como servicios de la Sociedad de la Información y, en consecuencia, como servicios prestados vía electrónica, aplicándoles el régimen IVA implantado con la Directiva 2002/38/CE. Sin embargo, jurídicamente no podemos establecer esta equivalencia, al encontrarnos ante conceptos manifiestamente diferentes.

En la búsqueda de algún indicio que nos ayudase a realizar una interpretación precisa, volvemos la mirada al nuevo anexo II de la Directiva 2006/112/CE. Éste nos ofrece un argumento a favor de la calificación diferenciada, al incluirse en éste y, por tanto, calificar como servicios prestados vía electrónica, algunas actividades tradicionales prestadas telemáticamente. Esta circunstancia, puede servir de justificación para elevar esta regla a la mayor e interpretar que la totalidad de los servicios digitalizables se calificarán de manera diferenciada dependiendo de la modalidad de suministro, tradicional o electrónica.

Como acabamos de exponer, queda fuera de toda duda la calificación como prestación de servicios del producto tradicionalmente tangible, que se desmaterializa para ser transmitido digitalmente, haciendo primar su naturaleza electrónica frente a la naturaleza esencial del objeto real de comercio y creando una desigualdad de trato entre el sector cibernético y tradicional. En consecuencia, si el legislador vulnera abiertamente el principio de neutralidad en relación a los productos digitalizables, estableciendo un régimen fiscal diferenciado de-

pendiendo del formato de comercialización y suministro, podría plantearse que su posición debe seguir esta línea en relación a los servicios tradicionales que ahora pueden ser prestados vía electrónica, máxime cuando expresamente incluye en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE algunos de estos servicios tradicionales, estableciendo para ellos una bifurcación del régimen fiscal aplicable en base a la modalidad de prestación.

Sin embargo, debemos advertir que una vez demostrada la actitud incoherente de las instituciones europeas en este asunto, enunciando unos principios generales de tributación del comercio electrónico –principio de neutralidad– que al materializarlos en medidas concretas resultan quebrantados, parece aventurado confiar en la lógica consecuente del legislador comunitario.

Hasta el momento hemos tratado de forma uniforme los nuevos servicios tradicionales que se prestan vía electrónica, buscando una solución general para todos ellos, que pasaría por calificarlos a todos de una u otra forma, tradicional o electrónica. Pero también podría plantearse una solución híbrida, basada en no tratarlos homogéneamente, sino en establecer dos grupos diferenciados a los que le correspondería cada una de las alternativas anteriores. Así, el primer grupo de servicios se calificaría como venían haciéndolo hasta ahora, con independencia de que se prestasen vía electrónica o de forma tradicional; mientras que el segundo, que serían aquellos contenidos en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, bifurcarían su régimen fiscal, y sería calificados como servicios prestados vía electrónica o servicios tradicionales en función de la modalidad de suministro, al calificarse de forma diferenciada.

Esta solución híbrida o mixta fue planteada por la Comisión Europea en la Propuesta de Directiva que modifica el régimen del IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica²⁶, y entendemos que debe ser tenida en cuenta como criterio de interpretación de la Directiva 2006/112/CE en esta materia, máxime después de darle un carácter cerrado a la lista de servicios prestados vía electrónica en el IVA. Afianzando esta afirmación se presentaría el hecho de que los servicios digitalizables que la Comisión Europea consideraba que debían tener una calificación diferenciada dependiendo de la modalidad de prestación, se encuentran recogidos, en su mayor parte, como servicios prestados vía elec-

²⁶ Propuesta de Directiva de la Comisión Europea COM (2000) 349 Final.

trónica en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE²⁷; mientras que el resto, aquellos que, según la Comisión Europea, debían calificarse siempre de forma tradicional, no aparecen en este anexo. Además, el propio título de la Directiva 2002/38/CE indicaba que el alcance del régimen IVA que se introducía se dirigía a “algunos servicios prestados vía electrónica”, como si partiese de que no todos aquellos que utilizan este canal de prestación serán calificados de esta forma²⁸.

Este criterio resulta casi coincidente con la doctrina administrativa manifestada en las Resoluciones de la DGT 1731/2004, de 20 septiembre, y 50/2003, de 30 julio, que consideran que una actividad se calificará como servicio prestado vía electrónica cuando: *“El servicio se presta a través de una red electrónica, en este caso la que ofrece como soporte físico los equipos a que se hace referencia en el escrito de consulta a través de los cuales se captan los datos para su procesado, los equipos mismos en los que se realiza el procesado y, finalmente, los medios a través de los cuales se hace llegar al cliente el resultado. La naturaleza de la prestación depende en gran medida de la tecnología, ya que, según su escrito de consulta, se trata de un servicio fundamentalmente automatizado, con una intervención humana mínima y que resulta inviable en ausencia de la tecnología de la información”*

²⁷ La Comisión Europea, en la Propuesta de Directiva COM (2000) 349 final, entendía que en algunos servicios que ahora pueden ser prestados vía electrónica seguía primando su naturaleza tradicional y por tanto, debían quedar sometidos a las mismas reglas de localización que habitualmente se les aplicaba, con independencia de la modalidad de prestación.

Por el contrario, las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de servicios accesorios propios de dichas actividades, lo que engloba todas las formas de radiodifusión así como otras formas de difusión y suministro de sonido e imagen por vía electrónica; Los programas informáticos; El tratamiento de datos y explícitamente servicios informáticos, incluida la recepción y la creación de sitios web o servicios similares; Y por último, el suministro de información, dependerían del canal empleado, calificándose como servicios electrónicos cuando esta vía hubiese sido utilizada para su ejecución.

En el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, como ya hemos señalado, se enumeran a título de ejemplo algunos servicios que tendrían la calificación de servicios prestados vía electrónica, y que, por tanto, bifurcarán su régimen jurídico dependiendo de la modalidad de suministro. Entre ellos se encuentran la mayor parte de las actividades expuestas en la Propuesta de Directiva COM (2000) 349 final, como el suministro de imágenes, texto e información, y la puesta a disposición de bases de datos; el suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones o manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio; o el suministro de enseñanza a distancia.

²⁸ En esta línea, se manifestaron DE BUNES IBARRA, J.M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. “La directiva 2002/38/CE, de 7 mayo, sobre tributación en el iva de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica”, op.cit., quienes defendieron esta posición acudiendo al último párrafo del anexo L de la Sexta Directiva, donde se aclaraba que el hecho de que el suministrador de un servicio y su cliente se comuniquen por medio de correo electrónico no implicaría por sí mismo que el servicio prestado sea un servicio electrónico. Según estos autores, *“(…) lo relevante no es solo que el servicio se haga llegar a su destinatario por vía electrónica sino que el servicio en sí mismo a de tener un componente electrónico o tecnológico. Ha de deducirse que en todo caso han de ser servicios que no solo se hagan llegar a su destinatario por vía electrónica, sino que la misma prestación del servicio sea electrónica”*

Sin embargo, debemos advertir que la Directiva 2006/112/CE no ha incorporado en su anexo II ese último párrafo al que acuden los autores, base de su posición, por lo que este argumento pierde peso.

No obstante, este criterio plantea otro problema: queda por resolver en que casos estaremos ante servicios que tengan en si mismos un componente electrónico o tecnológico, porque en la medida en que el objeto principal del servicio se suministra digitalizado, resulta evidente que ostenta esta forma.

Si atendemos a la Resolución de la DGT 1731/2004, de 20 septiembre, que pretende aclarar este problema calificadorio, observamos como tampoco disipa las dudas indicadas. El servicio objeto de consulta era la petición de información de los Registros Mercantiles, que ofrecen telemáticamente la solicitud y respuesta de notas simples. Según esta resolución, siguiendo la doctrina expuesta anteriormente, considera que *“la naturaleza de la prestación depende en gran medida de la tecnología, ya que, según su escrito de consulta, se trata de un servicio fundamentalmente automatizado, con una intervención humana mínima y que resulta inviable en ausencia de la tecnología de la información”* y que por todo ello se trata de un servicio prestado vía electrónica.

Esta doctrina administrativa nacional ha sido recogida en el Reglamento Comunitario 1777/2005, caracterizando a este tipo de servicios por tres notas: 1. Sean prestados a través de Internet o de una red electrónica. 2. Que por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima. 3. Que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

El marco jurídico establecido en la Directiva 2006/112/CE y en el Reglamento Comunitario 1777/2005 parece apostar por esa solución híbrida o mixta, lo que supondría que solo aquellos servicios prestados vía electrónica que cumplan las tres notas citadas tendrán un régimen propio y diferenciado de su modalidad tradicional, bifurcándose su régimen IVA. Mientras que el resto, seguirían siendo tratados en virtud de su naturaleza esencial, esto es, sin distinción respecto a su variante tradicional. Un claro ejemplo lo encontramos en los servicios de enseñanza, recogidos en el punto cinco del Anexo II de la Directiva 2006/112/CE. Según el Reglamento Comunitario 1777/2005 se calificará como servicios prestados vía electrónica la enseñanza a distancia automatizada que depende de Internet o la red electrónica similar para funcionar y cuya prestación no necesite o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno. Por tanto, no serían servicios prestados vía electrónica aquellos en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica.

Por último, también debemos plantearnos si la regulación alcanza a los servicios electrónicos gratuitos. Pese a que el considerando segundo de la Directiva 2002/38/CE se refería a servicios a título oneroso, el art. 26 de la Directiva 2006/112/CE y el art. 12 LIVA, que regulan los autoconsumos de servicios, darían cabida a éstos, asimilándolos a prestaciones de servicios a título oneroso²⁹. No obstante, como pusieron de manifiesto DE BUNES IBARRA y SÁNCHEZ GALLARDO, a efectos prácticos se trata de una cuestión estéril. Aunque considerásemos sujetos los servicios electrónicos prestados a título gratuito, la base imponible de estas operaciones se calcularía atendiendo al coste del servicio, que en la mayor parte de ocasiones sería nulo, por lo que no habría gravamen efectivo.

2.1.3. Exenciones

La Directiva 2006/112/CE y la Ley del IVA distinguen un grupo de servicios, los prestados vía electrónica, a efectos de su localización. Si el legislador hubiese indicado expresamente que determinados servicios prestados vía electrónica serán susceptibles de exención o de tipos reducidos cuando lo sean esos servicios prestados de forma tradicional, no se plantearía ninguna duda sobre esta cuestión³⁰. No obstante, a falta de una disposición expresa que así lo señalase, todos los servicios así calificados disfrutarán de un régimen común en el IVA. Atendiendo a las más elementales reglas lógicas de interpretación normativa, no podemos agrupar y calificar estos servicios a los solos efectos de su localización y desechar la calificación asignada para el resto de elementos que determinan su

²⁹ Esta cuestión es abordada por DE BUNES IBARRA, J.M. y SÁNCHEZ GALLARDO, FJ. “La directiva 2002/38/CE, de 7 mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica”, op.cit. Según estos autores, si el legislador comunitario hubiese decidido excluir del gravamen las operaciones efectuadas por vía electrónica a título gratuito, debería haber introducido la oportuna modificación en el art. 6.2 de la Sexta Directiva, cuya generalidad es, a su juicio, incuestionable. Junto a este argumento, consideraron que no sería lógico que una misma operación realizada a título gratuito quedara libre de tributación, por el mero hecho de efectuarse por vía electrónica y sujeta a gravamen si se efectuará de otra forma. No obstante, los propios autores caen en contradicción cuando justifican la aplicación de tipos diferenciados argumentando que los servicios prestados vía electrónica no son equivalentes a esos servicios prestados de forma tradicional.

³⁰ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., en “La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico” op.cit., recomienda que para evitar la ruptura con el principio de neutralidad, se debería introducir normas especiales que, por ejemplo, tratándose de tipos de gravamen, prevean su aplicación en función del tipo de producto y no de la calificación de la operación. el autor parece inclinarse porque no se establezca un régimen uniforme en todo el impuesto para los servicios electrónicos, sino que solo se prevea esta uniformidad a efectos de la localización del servicio. De esta forma, en el resto de elementos del impuesto prevalecería su naturaleza esencial frente a su carácter electrónico, quedando regulados de igual forma que si hubiesen sido prestados de forma tradicional.

tributación, considerando que una vez localizados en el territorio de aplicación del impuesto, y sujetos al mismo, ya no se trata de servicios electrónicos.

El propio concepto de exención viene caracterizado por la excepcionalidad que el legislador decide otorgarle a ciertos hechos sujetos, que no van a quedar sometidos a tributación. Como es sabido, la exención no se aplica por defecto, en ausencia de disposición legal que la atribuya a un hecho concreto, sino solo y exclusivamente en aquellos hechos sujetos al tributo que expresamente sean calificados exentos en alguna disposición legal.

Por tanto, partiendo de que los servicios prestados vía electrónica se encuentran sujetos, sino se establece expresamente en el Título IX de la Directiva 2006/112/CE y en la Ley del IVA la aplicación de una exención para este tipo de servicios, se tratarán de actividades sujetas y no exentas.

Además, no olvidemos la clara y reiterativa jurisprudencia del TJCE, entre las que podemos citar las sentencias de 15 de junio de 1989 asunto 348/87 y de 12 de noviembre de 1998 asunto C-149/97 que considera que las exenciones deben ser interpretadas de forma estricta, ya que suponen excepciones al principio general que rige el IVA consistente en gravar las entregas o prestaciones onerosas realizadas por el sujeto pasivo. Atendiendo a este criterio jurisprudencial, el hecho de que la exención este prevista para servicios esencialmente idénticos pero calificados de forma distinta no es suficiente para aplicar por analogía la exención.

No consideramos ajustado a derecho la aplicación de estas exenciones a los servicios prestados vía electrónica.

Cuestión distinta es que siguiendo la doctrina administrativa indicada en el epígrafe anterior, según la cual los servicios prestados vía electrónica serían aquellos que se encuentren *fundamentalmente automatizados, con una intervención humana mínima y que resultan inviables en ausencia de la tecnología de la información*, los servicios médicos, financieros, aseguradores, docentes, entre otros, y con independencia de su modalidad de suministro, no sería calificados como electrónicos, sino que seguirían manteniendo su calificación tradicional y, por tanto, seguirían estando exentos cuando se prestasen a través de redes telemáticas.

Por tanto, la aplicación de la exención a estos servicios depende exclusivamente de la calificación inicial que consideremos apropiada. Si el legislador resolviese

satisfactoriamente esta cuestión previa, simultáneamente tendríamos la respuesta a esta otra. En todo caso, la interpretación de la norma en esta materia debe ser consecuente con la decisión calificatoria que adoptemos sobre la naturaleza, esencial o electrónica, que prevalece.

2.1.4. Tipos impositivos

Los servicios prestados vía electrónica quedarán sometidos al tipo general del impuesto, al no estar incluidos dentro de aquellos a los que corresponderían algún tipo reducido.

A nuestro juicio, esto consuma la discriminación entre los productos suministrados tradicionalmente y aquellos prestados vía electrónica. En este sentido, la Directiva 2002/38/CE, y ahora la Directiva 2006/112/CE, contemplan el tipo general del impuesto para todos los servicios electrónicos, con independencia de que esos mismos productos, suministrados en formato tradicional puedan quedar exentos si consideramos que prevalece su naturaleza electrónica –servicio médico, financiero, asegurador o docente–, o sometidos a tipos reducidos –revistas, libros y demás publicaciones cuyo contenido no sea preponderantemente publicitario–.

Las entregas de bienes o las prestaciones de servicios tradicionales, a diferencia de los servicios prestados vía electrónica, no reciben un tratamiento homogéneo, sino que dependiendo de la naturaleza del producto, podrá ser aplicable un tipo reducido o, incluso, una exención. Se manifiesta la bifurcación de los regímenes aplicables, lo que provoca la consiguiente vulneración del principio de neutralidad intersectorial, que el alcanza a todas las jurisdicciones comunitarias y a múltiples actividades.

DE BUNES IBARRA y SÁNCHEZ GALLARDO justifican esta regulación utilizando tres argumentos. El primero, que no se trata de productos equivalentes y que, en consecuencia, pueden ser sometidos a un régimen tributario diferente. En segundo lugar, que al establecer el tipo general de forma uniforme para los servicios prestados vía electrónica se simplifica la aplicación del impuesto, especialmente para los operadores no establecidos, por lo que, en todo caso, la posible vulneración del principio de neutralidad traería consigo que la normativa instaurada se ajustase en mejor medida al demandado principio de simplicidad; y por último, señalan que de no haber implantado el tipo único para estos servicios, la distorsión en el mercado que hubiese provocado el IVA habría sido muy

elevada, ya que la diferencia de tipos aplicables podría ser excesivamente alta entre distintos territorios de la Comunidad; este último argumento se sostiene en el hecho, ya señalado, de que el legislador decide aplicar el principio de tributación en origen en las prestaciones intracomunitarias a particulares, por lo que se incentivaría en mayor medida el establecimiento de los prestadores comunitarios en aquellos territorios con unos tipos más bajos³¹.

El IVA tiene como principio inspirador el de neutralidad, recogido inicialmente en el octavo considerando de la ya derogada Directiva 67/227/CEE y actualmente en el Considerando séptimo de la Directiva 2006/112/CE, e invocado en reiteradas oportunidades por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea; principio que aboga porque *“en el interior de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, con independencia de la longitud de su circuito de producción y distribución”*.

En esta línea, la OCDE recomendó establecer un marco fiscal del comercio electrónico que fuese neutral, por lo que una regulación que sea plenamente respetuosa con este principio tendrá más posibilidades de ser exportada a nivel internacional con éxito.

³¹ DE BUNES IBARRA, J.M. y SÁNCHEZ GALLARDO, FJ. “La Directiva 2002/38/CE, de 7 mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica”, op.cit. señalan que no es comparable la adquisición de un CD al que se acompaña de una pequeña publicación e incluso, en ocasiones, un disco adicional con imágenes, todo ello conveniente y atractivamente empaquetado, como la descarga de las mismas obras musicales en alguno de los formatos electrónicos existentes en Internet. Por tanto, al no tratarse en todos los casos de servicios equivalentes, no cabe alegar el principio de neutralidad para invocar sin más, la aplicación de tipos reducidos a estas operaciones. Los autores hacen referencia a la STJCE de 3 de mayo de 2001 asunto C-481/98, en la que se valoraba la aplicación del tipo reducido del IVA en Francia a medicamentos reembolsables por parte de la Seguridad Social. El Tribunal consideró ajustada a derecho comunitario esta medida legislativa, ya que los citados medicamentos reembolsables y los que no tienen esa característica no son mercancías semejantes que compitan entre sí, aunque los principios activos que los compongan sean coincidentes.

Los autores consideran que un segundo argumento sería la seguridad jurídica y la previsibilidad en la determinación del tipo impositivo aplicable a una operación y, en última instancia, de su fiscalidad (....) Desde el punto de vista de los operadores no comunitarios, no sería fácil la determinación del tipo impositivo aplicable a sus operaciones si hubieran de considerar no solo los diferentes tipos impositivos generales existentes en los distintos Estados comunitarios, sino también los distintos supuestos de tributación reducida existentes y su ámbito de configuración en cada Estado miembro.

También esgrimen otro argumento más que puede explicar la decisión del legislador es que la diferencia de tipos aplicables podría ser excesivamente alta. Según los autores, en el momento en que entró la Directiva en vigor, la diferencia máxima entre los tipos generales del impuesto era de 10% (15% Luxemburgo a 25% Dinamarca), mientras que si se hubiese admitido la aplicación de tipos reducidos la diferencia sería de 25%, brecha existente entre algunos supuestos de tipo cero con derecho a deducción que se aplican en algunos Estados miembros y el tipo general máximo vigente. A nadie se le oculta que el principio de tributación en el Estado de origen que se ha establecido para los operadores comunitarios hubiese puesto a los operadores de ciertos países en unas condiciones de desventaja competitiva importantes, incentivando su desplazamiento hacia otros Estados.

En consecuencia, como propusieron las principales instituciones internacionales, la Comisión del Ministerio de Economía y Hacienda sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española y la mayor parte de la doctrina, creemos que se debería aplicar iguales tipos impositivos a los productos esencialmente idénticos, con independencia de que suministren de forma tradicional o electrónica³². Obviamente esta posición parte de la consideración como productos de naturaleza análoga a aquellos cuya esencia funcional es la misma, al margen de la forma de presentación y de suministro al cliente. Creemos que a nadie le cabe la menor duda de que la tributación en el IVA de un cartón que contiene un litro de leche debe ser idéntica a la que se aplicaría a una botella de plástico o de vidrio que igualmente contuviese esa misma cantidad de leche, porque evidentemente el objeto esencial de la transacción es el contenido, que es el mismo, no el continente. Por ello, quedamos perplejos cuando el legislador, establece un nuevo grupo de servicios, los prestados vía electrónica, y los grava uniformemente, con independencia de su naturaleza esencial, al margen de lo que esencialmente está siendo objeto de transacción. Aplicando esta lógica legislativa, podríamos llegar a considerar que un litro de leche presentada en un vidrio debe ser gravada de la misma forma que un litro de ginebra, de cualquier otra bebida alcohólica o de cualquier otro líquido que igualmente utilice el vidrio como envase. Este ejemplo, si bien extremo, ilustra la situación creada en relación a la tributación IVA del comercio electrónico directo, que por coherencia y por respeto al principio de neutralidad debería ser corregida.

2.1.5. Reglas de localización y principio de tributación en destino

Otra consecuencia derivada de la calificación de los bienes o servicios digitalizables de forma diferenciada, dependiendo de la modalidad de suministro, se presenta al determinar la regla de localización aplicable. Cuando el bien o servicio se califica de forma tradicional, no existe una única regla de localización

³² COMISIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA Informe de la comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española. Instituto de Estudios Fiscales, 2000; HORTALA I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio.....*, op.cit.; CAZORLA PRIETO, L.M y CHICO DE LA CÁMARA. P., *Los impuestos en el comercio electrónico*. Aranzadi, 2001; CARBAJO VASCO, D., “La fiscalidad y el comercio electrónico: problemas y oportunidades” Carta Tributaria, Monografías nº334/2000.; GARCÍA NOVOA, C., “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico” Quincena Fiscal, nº 15 y 16/2001; DELGADO GARCÍA, A.M^a, y OLIVER CUELLO, R. “La fiscalidad en el comercio electrónico” Revista Información Fiscal, nº 1/2002; MARTOS, J.J., “Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico” op.cit.; y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., y MARTOS, J.J., “La vigencia de la Sexta Directiva en la sociedad de la información” op.cit.; RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., en “la adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico” op.cit.

del hecho imponible, sino que, por el contrario, la normativa prevé un amplio elenco de reglas de sujeción tanto para bienes como servicios. Sin embargo, si su calificación es la de servicios prestados vía electrónica, al igual que en materia de tipos, se establecerá una regla de localización uniforme para todos ellos. Por tanto, también en este ámbito, se producirá en algunos productos digitalizables una divergencia en su régimen fiscal.

No obstante, una vez denunciada esta nueva bifurcación en los regímenes fiscales, nos queda exponer cual va a ser la regla especial de localización de los servicios prestados vía electrónica.

Fijando como objetivo el principio de tributación en destino, la cuestión central giraba en determinar el punto de conexión y el lugar de localización de los servicios prestados vía electrónica por operadores no establecidos a particulares.

La Propuesta de Directiva planteada por la Comisión Europea³³ incluía la radio-difusión y la televisión dentro de los servicios prestados vía electrónica, por lo que la regla de localización expuesta era aplicable a ambos tipos de servicios. Sin embargo, en la Directiva 2002/38/CE, cuyo contenido ha sido trasladado a la Directiva 2006/112/CE, el régimen jurídico de estos servicios se separa, estableciéndose reglas de localización individualizadas que, si bien es cierto que atienden conjuntamente a los mismos principios de tributación, ostentan algún matiz diferenciador.

Debemos señalar que en ambos grupos de servicios se rectificó el planteamiento inicial de la Comisión Europea en la propuesta de Directiva³⁴, al desaparecer la localización en una única jurisdicción europea de todas las prestaciones comunitarias a consumidores finales realizadas por los operadores no establecidos.

Con la normativa final, éstos tienen que conocer y aplicar la norma sustantiva del impuesto de los distintos Estados miembros donde realicen este tipo de ventas. Como veremos más adelante, el hecho de que, con carácter opcional, los operadores no establecidos, que presten servicios vía electrónica a consumidores finales, puedan acogerse a un régimen especial y registrarse en un único Estado miembro, no afectará a la determinación del lugar de localización del servicio.

³³ Propuesta de Directiva COM (2000) 349 Final que modifica el régimen del IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica.

³⁴ Propuesta de Directiva COM (2000) 349 Final que modifica el régimen del IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica.

El registro en un único Estado miembro resulta facultativo y no obligatorio. Optar por el régimen especial para los servicios prestados vía electrónica y registrarse en un Estado miembro en exclusiva, provocará una simplificación de las obligaciones formales del operador, debido a que se centralizarán sus relaciones con una única Administración a efectos del impuesto devengado en sus ventas; pero esto no significará que aplique la normativa del Estado de registro a todas sus operaciones electrónicas con particulares comunitarios, como si realmente estuviese establecido en éste a los efectos de esas prestaciones. El operador no establecido, se registre o no, estará obligado a diferenciar sus ventas en virtud del lugar de consumo, ya que este carácter determinará donde se producirá la prestación y, por tanto, el régimen fiscal aplicable.

La situación comparativa de los operadores establecidos y no establecidos, respecto a sus prestaciones vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos localizados en la Comunidad, varía considerablemente; mientras los primeros seguirán tributando en origen, localizando en el interior de su jurisdicción todas las prestaciones comunitarias a consumidores finales y rigiéndose por una única normativa; los segundos, tendrán que tributar en destino, aplicando la normativa de cada Estado miembro con las alteraciones asociadas a la falta de armonización fiscal, especialmente en materia de tipos impositivos, y con independencia de cual sea su volumen de ventas en la Comunidad, al erradicarse la franquicia inicialmente prevista en la propuesta de Directiva³⁵.

En este sentido, no podemos afirmar que la situación creada rompa con la pretendida equiparación entre operadores comunitarios y no comunitarios, ya que la Propuesta de Directiva no los dejaba en una situación igualitaria³⁶. Desde el

³⁵ La Propuesta de Directiva COM (2000) 349 Final que modificaba el régimen del IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica, preveía la existencia de una franquicia de 100.000 euros y de la obligatoriedad de registro de los operadores no establecidos que realizaran ventas a particulares comunitarios cuyo valor anual sobrepasase este umbral. Así, los Estados miembros eximirían del impuesto a los operadores no establecidos que prestasen servicios vía electrónica a particulares comunitarios, cuando tales prestaciones fuesen las únicas que realizaran en la Comunidad y su volumen anual no excediese el valor de franquicia.

La razón que esgrimía la Comisión para establecer esta medida era simplificar y evitar costes de cumplimiento excesivos a pequeños operadores no establecidos. Defendía esta postura porque consideraba que tanto la repercusión recaudatoria para los Estados como la posible discriminación que sufrirían los operadores comunitarios y los registrados respecto a los no registrados, no tendrían un efecto significativo.

³⁶ La Comisión Europea pretendía situar a los operadores no establecidos en cierta igualdad de condiciones respecto a los empresarios establecidos en la Comunidad, convirtiéndose el Estado de registro en el lugar de localización de sus prestaciones comunitarias a consumidores finales, y por ende, en el territorio determinante del régimen jurídico aplicable y del lugar de ingreso del IVA devengado en el conjunto de sus ventas.

punto de vista de la competencia, los operadores comunitarios mantienen una situación de igualdad respecto a los no establecidos en relación a las ventas realizadas en el interior de sus Estados, y en aquellos otros que disfruten de un régimen fiscal similar, especialmente en materia de tipos impositivos. Sin embargo, en relación a las ventas en el resto de Estados miembros, el régimen fiscal aplicable diverge, beneficiando o perjudicando a unos u otros en función de donde se realice la venta.

Para localizar en destino los servicios prestados vía electrónica en los supuestos en los que el destinatario es un sujeto pasivo, la Directiva 2006/112/CE los incorpora en la regla especial del art. 56.1, dentro de la letra k) que, reiteramos, atiende al lugar de establecimiento del destinatario.

No obstante, al contrario que los servicios de radiodifusión, televisión y de telecomunicaciones, para completar la tributación en destino de los servicios prestados vía electrónica en las prestaciones transcomunitarias a particulares, no se recurre al art. 58 de la Directiva 2006/112/CE, del que expresamente quedan excluidos³⁷. La citada Directiva prevé un precepto exclusivo, su art. 57, en virtud del cual los servicios prestados vía electrónica por un operador no establecido en la Comunidad en los que el adquirente no es sujeto pasivo del

En este sentido, de haber prosperado este planteamiento inicial de la Propuesta de Directiva, los operadores no establecidos habrían disfrutado de una tributación similar, ya que una vez elegido el Estado de registro, localizarían en él todas sus ventas electrónicas a particulares en territorio comunitario, sujetándolas a éste régimen fiscal en exclusiva. Establecía un nuevo concepto de establecimiento permanente, sobre la base de un operador no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, pero registrado en el mismo a efectos de ventas electrónicas.

No obstante, esa posición similar hubiese sido ficticia. En efecto, como la elección del Estado de registro era voluntaria para el operador no establecido, esto podía optar por aquel Estado miembro con un tipo general más bajo en el IVA y situarse en una situación ventajosa respecto al resto de operadores establecidos en otros Estados.

³⁷ Según prevé el art. 58 de la Directiva 2006/112/CE “A fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, los Estados miembros, en lo que concierne a las prestaciones de servicios contempladas en el apartado 1 del artículo 56 y a los arrendamientos de medios de transporte, podrán considerar:

- a) que el lugar de prestación de estos servicios o de algunos de ellos, que se halla en su territorio, está situado fuera de la Comunidad, siempre que la utilización o la explotación efectivas se lleven a cabo fuera de la Comunidad;
- b) que el lugar de prestación de estos servicios o de algunos de ellos, que se halla fuera de la Comunidad, está situado en su territorio, siempre que la utilización o la explotación efectivas se lleven a cabo en su territorio.

No obstante, la presente disposición no será aplicable a los servicios mencionados en la letra k) del apartado 1 del artículo 56 cuando estos servicios se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto”.

impuesto quedaran sujetos al IVA siempre que este último tenga su domicilio o residencia en territorio comunitario³⁸.

La diferencia en la localización de estos servicios respecto a los de radiodifusión, televisión y telecomunicaciones radica es que no resulta relevante que el uso y la explotación efectiva del servicio prestado vía electrónica se realice en el territorio de aplicación del impuesto, sino que basta con que el lugar donde el destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia, sea en el interior de un Estado miembro.

Por tanto, en los servicios prestados vía electrónica, la Directiva renuncia a localizar el servicio atendiendo al lugar de consumo real, y opta por establecer criterios de sujeción de territorialidad, tradicionales en los sistemas fiscales, que puedan presuponer su utilización en el interior comunitario, como el establecimiento, el domicilio y la residencia del adquirente, aunque el servicio sea consumido realmente fuera de éste.

Para terminar con la localización de estos servicios, y de forma idéntica a los servicios de telecomunicaciones, radio y televisión, cuando el prestador se encuentre establecido en un Estado miembro y el destinatario no tenga la condición de sujeto pasivo y se localice en otro territorio intracomunitario distinto al del prestador, no es de aplicación ninguna de las reglas especiales anteriores, quedando sometido a la regla general del art. 43 de la Directiva 2006/112/CE, que atiende al lugar donde se encuentre establecido el prestador. Por tanto, solo en este supuesto de prestación intracomunitaria se mantiene la tributación origen.

A nivel nacional, el art. 70.Uno.4 LIVA señala una regla especial para los servicios prestados vía electrónica, y se modifica la prevista en el art. 70.Uno.8 LIVA para los servicios de telecomunicaciones, donde ahora también se incluyen los de televisión y radiodifusión. Ambas normas de sujeción son muy similares, y son completadas, a su vez, con la nueva redacción del art. 70.Dos LIVA.

³⁸ El art. 57.1 de la Directiva 2006/112/CE señala que *“En caso de que las prestaciones de servicios contempladas en la letra k) del apartado 1 del artículo 56 sean prestadas a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, que estén establecidas o que tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se realice la prestación de servicios fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, el lugar de esta prestación será el lugar en que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual.*

Estas reglas establecen tres supuestos de sujeción, uno de los cuales está previsto en los casos en los que el destinatario es un empresario o profesional, y los dos restantes, cuando no tiene esta condición. Sin embargo, podemos reconducirlos a dos, dependiendo del lugar de localización de la operación, destino u origen, respectivamente.

Siguiendo esta idea, el punto de conexión es un indicador del lugar de destino cuando el destinatario sea:

- a) Un empresario o profesional, con independencia de donde se encuentre localizado el prestador. En este caso, el servicio queda localizado donde lo reciba el prestatario –sede, establecimiento permanente o domicilio–.
- b) Un particular, siempre que le presten el servicio desde una sede o establecimiento permanente situado fuera del territorio de la Comunidad. La atracción del servicio vendría marcada por el lugar donde se encuentre la residencia o el domicilio habitual del prestatario, considerando el legislador nacional, a diferencia de lo previsto en la Directiva, que en los casos en que al empresario establecido no le fuese posible determinarlo, el servicio quedaría localizado en el territorio de aplicación del IVA español³⁹.

Por el contrario, cuando el destinatario es un particular, con residencia o domicilio habitual en la Comunidad, siempre que el operador preste el servicio desde territorio comunitario, el punto de conexión será la sede o el establecimiento permanente desde el que éste lleve a cabo el servicio, tributando en origen. En este sentido, para que exista una correcta coordinación entre las normativas IVA del resto de Estados comunitarios y los impuestos indirectos equivalentes aplicables en Canarias, Ceuta o Melilla, el art. 70.Dos LIVA señala que, aunque los servicios puedan utilizarse o explotarse efectivamente en el territorio del IVA español, si quedan sujetos en otro Estado miembro o en alguno de los territorios nacionales citados con anterioridad, la prestación no quedaría sujeta al IVA español⁴⁰.

³⁹ Como ha señalado RODRÍGUEZ MÁRQUEZ “Se pretende, suponemos, incentivar que los empresarios españoles se preocupen por acreditar el domicilio del destinatario, ya que de ello depende que sus servicios se encuentren no sujetos cuando aquel, siendo consumidor final, resida fuera de la Comunidad”, en “La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico” op.cit.,

⁴⁰ La redacción dada por el RD-Ley 14/1997 a los arts. 70.Uno.8º y 70.Dos LIVA, extendía el principio de tributación en origen a aquellos casos en los que el prestador se encontraba establecido en el territorio de aplicación del impuesto y el destinatario era un particular que tenía su residencia o domicilio

Lo más destacable respecto a la normativa nacional que regula las reglas de localización de los servicios prestados vía electrónica y de los servicios de telecomunicaciones y televisión, es que se establece para ambas una presunción “*iuris tantum*”, aplicable cuando el destinatario del servicio es un particular, no prevista en la normativa comunitaria.

El Real Decreto-Ley 14/1997 introdujo, por primera vez, para los servicios de telecomunicaciones dos presunciones *iuris tantum*, que presumían la realización del punto de conexión de su regla de localización, la utilización material del servicio en el territorio de aplicación del impuesto. La reforma efectuada con la Ley 53/2002 eliminó una de ellas⁴¹ y modificó otra, extendiéndola a la regla de localización de los servicios prestados vía electrónica. En ambos grupos de servicios, el nuevo punto de conexión sería la residencia del particular y esta circunstancia pasa a ser la consecuencia presumida, estableciéndose como hecho cierto o indicio de la presunción, que éste efectuase el pago con cargo a cuentas abiertas en establecimientos financieros ubicados en el territorio de aplicación del impuesto.

Surgieron algunas voces, como la de GARCÍA NOVOA, que consideraron que el legislador español pudo extralimitarse al transponer la Directiva 1999/59/CE

en Canarias, Ceuta o Melilla. Esta disposición provocó problemas de coordinación tributaria entre los tributos equivalentes al IVA vigentes en esos territorios: el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI), de ámbito municipal en las ciudades de Ceuta y Melilla. Estos problemas de coordinación se traducían en supuestos de doble imposición, aunque estos solo surgían entre el IVA y el IPSI, al quedar los servicios de telecomunicaciones en el IGIC exentos.

La traslación del art. 70.Uno.8ºb) LIVA como regla de sujeción del IPSI para los servicios de telecomunicaciones, localizaba en el ámbito espacial de este impuesto supuestos que también quedaban sujetos al IVA en virtud de la redacción anterior de su regla de localización, concretamente la letra c) del art. 70.Uno.8º LIVA.

Si la localización de los servicios de telecomunicaciones en el resto de Estados miembros seguía estas reglas, los supuestos de doble imposición no se limitaban a prestaciones realizadas por operadores establecidos en Ceuta o Melilla a consumidores finales domiciliados en Península o Baleares, sino que se extenderían a cualquier otro con domicilio en el interior de la Comunidad. En estos casos, la operación quedaría sujeta siempre al IPSI, y además, al IVA aplicable en la jurisdicción en la que se encontrase domiciliado el consumidor final.

Para evitar estas situaciones conflictivas, el legislador ha aprovechado esta reforma LIVA para reformular esta regla de localización, estableciendo una regla de coordinación con el resto de normativas IVA comunitarias y con los impuestos equivalentes en Canarias, Ceuta o Melilla, en el art. 70.Dos LIVA. De esta forma, el IVA español deja de ser aplicable cuando se localice en otro territorio de la Comunidad o en Canarias, Ceuta o Melilla, aunque materialmente se recibe en Península o Baleares.

⁴¹ Se presumía la utilización material del servicio en el territorio de aplicación del impuesto, para el caso de particulares que tuviesen su domicilio habitual fuera de la Comunidad pero disfrutasen de una residencia secundaria en el territorio de aplicación del impuesto.

para los servicios de telecomunicaciones en la Ley 9/1998⁴², juicio que, como señaló RODRÍGUEZ MÁRQUEZ ahora podría extenderse a los servicios prestados vía electrónica⁴³. A nuestro parecer, el hecho base de la presunción vincula indirectamente el servicio y el destinatario, con el territorio de aplicación del impuesto, por lo que presumir la realización del hecho imponible cuando se presenta resulta aceptable siguiendo un procedimiento cognoscitivo lógico, pese a que no exista certeza de que éste se produzca. Pero si a ello unimos que, al no prohibirse expresamente, admite prueba en contrario que destruya la presunción, hecho que se infiere del art. 108 de la Ley 58/2003, General Tributaria (LGT), no encontramos un fundamento jurídico convincente que niegue que su presencia sea ajustada a Derecho. El particular podrá remitir al prestador del servicio un documento físico o electrónico acreditativo de su residencia y, con ello, disponer de prueba que enerve los efectos de la presunción.

En definitiva, y sin perjuicio del matiz diferenciador señalado con anterioridad, el principio de tributación seguido tanto para servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, como para los prestados vía electrónica, lo podríamos enunciar, a grandes rasgos, como tributar siempre en destino, excepto cuando prestador y destinatario se encuentren establecidos en territorio comunitario y este último no tenga la condición de sujeto pasivo, en cuyo caso se tributaría en origen, acercándose al previsto para el tráfico internacional de bienes⁴⁴.

⁴² GARCÍA NOVOA, C., “Fiscalidad de las Telecomunicaciones”, págs.181 y 182, indica que“(…) el legislador español no se limitó a garantizar la imposición en la Comunidad de éstos cuando fueran consumidos por clientes establecidos en la misma, sino que abarcó todos los supuestos en los que, a través de cualquier punto de conexión, puede entenderse que hay alguna relación del servicio de telecomunicaciones con la soberanía española, con independencia de que el destinatario no sujeto pasivo se encuentre fuera del interior del territorio.

⁴³ RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., en “La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico” op.cit., al comentar esta regla de localización para los servicios prestados vía electrónica se adhiere a la posición de GARCÍA NOVOA al manifestar que “(…) más que una presunción iuris et de iure, La modificación de la Sexta Directiva ha venido a crear una ficción, de manera que lo único relevante es el establecimiento, el domicilio o la residencia habitual del consumidor final, con independencia de donde se produzca realmente el consumo. A ello hay que añadir que la letra c) del art. 70.uno.4ºA de la ley española superpone a esta ficción de consumo una presunción iuris tantum de la existencia de un establecimiento o de residencia cuando el servicio sea pagado con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en nuestro territorio (...) la previsión descrita constituye, sin duda, una extralimitación de la norma española (...), puesto que la Directiva solo establece que la residencia comunitaria del destinatario determina en estos casos la sujeción al impuesto de la operación. Pero no permite, entendemos, presumir la residencia por el pago”.

⁴⁴ Si observamos el régimen de localización establecido para estos servicios, comprobamos como se acerca considerablemente al establecido para las entregas de bienes. Esta aseveración encuentra una excepción en el ámbito interno de la Unión Europea al aplicar del régimen especial intracomunitario de ventas a distancia a particulares.

2.1.6. Sujetos Pasivos

La inclusión de los servicios prestados vía electrónica en la regla especial prevista en el art. 57.1 de la Directiva 2006/112/CE, tiene un doble efecto; no solo se modifica la regla de localización, sino que también se invierte el obligado tributario, al ser de aplicación la regla especial de inversión del sujeto pasivo⁴⁵.

Los aspectos que determinan la inversión del obligado tributario son la localización del prestador y la naturaleza y localización del destinatario. Si el prestador se encuentra establecido fuera del territorio de aplicación del impuesto mientras que el destinatario es un sujeto pasivo establecido en su interior, se aplicaría la regla de inversión del sujeto pasivo, convirtiéndose el prestatario en obligado tributario⁴⁶.

En el resto de supuestos no resultaría aplicable la inversión del obligado tributario, por lo que en base a las pautas generales del tributo, el prestador, establecido o no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, se convertiría en sujeto pasivo de estas operaciones.

Con ello, los servicios prestados vía electrónica y de radio y televisión aplican la solución previamente utilizada para los servicios de telecomunicaciones, que ya preveían convertir en sujetos pasivos a los prestadores no establecidos en territorio intracomunitario cuando los destinatarios no tuviesen esa condición a efectos del impuesto.

Resulta evidente que en los supuestos en los que el prestador se encuentra establecido fuera del territorio de aplicación del impuesto, especialmente en un país tercero, atribuirle la condición de sujeto pasivo entraña un elevado riesgo de incumplimiento y defraudación. Una medida que podía minorar ese riesgo pasaba por convertir en responsables solidarios a los destinatarios, pese a que estos fuesen particulares. Por ello, aunque la Directiva 1999/59/CE no se pronunciaba

⁴⁵ Art. 196 de la Directiva 2006/112/CE y art. 84.Uno.2º y 3º LIVA.

⁴⁶ A lo efectos de esta regla, la normativa española entiende que un sujeto se entenderá establecido cuando disponga de la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal en el territorio nacional del impuesto, con independencia de que el servicio se preste o se reciba en alguno de estos lugares. Recordemos que en relación a la localización de servicios, cuando se utiliza el lugar de establecimiento o la sede como punto de conexión, si se requiere que los mismos hayan sido prestados o se reciban en ese lugar para localizarlos a efectos del IVA. Por tanto, no debemos considerar equivalente el concepto "establecido" cuando se emplea en relación a las reglas de localización o de los sujetos pasivos.

al respecto para los servicios de telecomunicaciones, el legislador nacional, al trasladar su contenido a través del Real Decreto-Ley 14/1997, en virtud de la facultad que se otorga a los Estados en el art. 205 de la Directiva 2006/112/CE⁴⁷, decidió introducir esta variante, modificando el art. 87.Uno LIVA. De esta forma, le atribuyó al prestatario de esos servicios el rango de responsable solidario cuando en la factura o documento sustitutivo no se repercutiese el IVA correctamente, y siempre que el prestador no estuviese establecido en la Comunidad.

La Directiva 2002/38/CE no se pronunció sobre la posibilidad de convertir al destinatario en responsable tributario en estos supuestos; sin embargo, por mimetismo con los servicios de telecomunicaciones podía preverse que el legislador nacional, al transponerla, incorporaría una cláusula responsabilidad solidaria idéntica a la anteriormente expuesta. No obstante, el este último no solo no aplicó este supuesto de responsabilidad solidaria para los servicios prestados vía electrónica, sino que a través de la propia Ley 53/2002 eliminó el previsto para los de telecomunicaciones, si bien es cierto que dio una nueva redacción al art. 87 LIVA, endureciendo el régimen general de la responsabilidad de los destinatarios de las operaciones gravadas al convertirlos en responsables solidarios, no solo de la cuota, sino también de las sanciones, cuando por acción u omisión dolosa o culposa eludan la correcta repercusión del impuesto.

Con ello parece que considera suficiente la cobertura jurídica ofrecida por este precepto general para que la Administración pueda extender la responsabilidad solidaria a los destinatarios de estos servicios.

En todo caso, el problema de base sigue latente. La dificultad que encontrará la Administración para detectar la prestación de estos servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, y por ende, para conocer su identidad, cuando el operador no establecido incumpla las obligaciones fiscales impuestas, seguirá siendo superlativa. Si los particulares no están obligados a justificar sus gastos ni, por tanto, a conservar las facturas correspondientes, y si el operador se encuentra fuera de la jurisdicción comunitaria y se niega a colaborar con la Administración española, facilitándole la información solicitada, las posibilidades de detección son muy reducidas.

⁴⁷ El art. 205 de la Directiva 2006/112/CE indica que a excepción de las importaciones “ (...) los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del mismo”.

En consecuencia, nos parece un tanto ingenuo considerar que acudiendo a la responsabilidad solidaria del destinatario se produciría un efecto disuasorio que ayudaría a garantizar el cobro de la deuda en las operaciones en las que éste sea un particular. Esta medida por si sola resulta insuficiente para dar a cumplida respuesta al problema.

2.1.7. La confirmación electrónica del estatuto y localización del destinatario

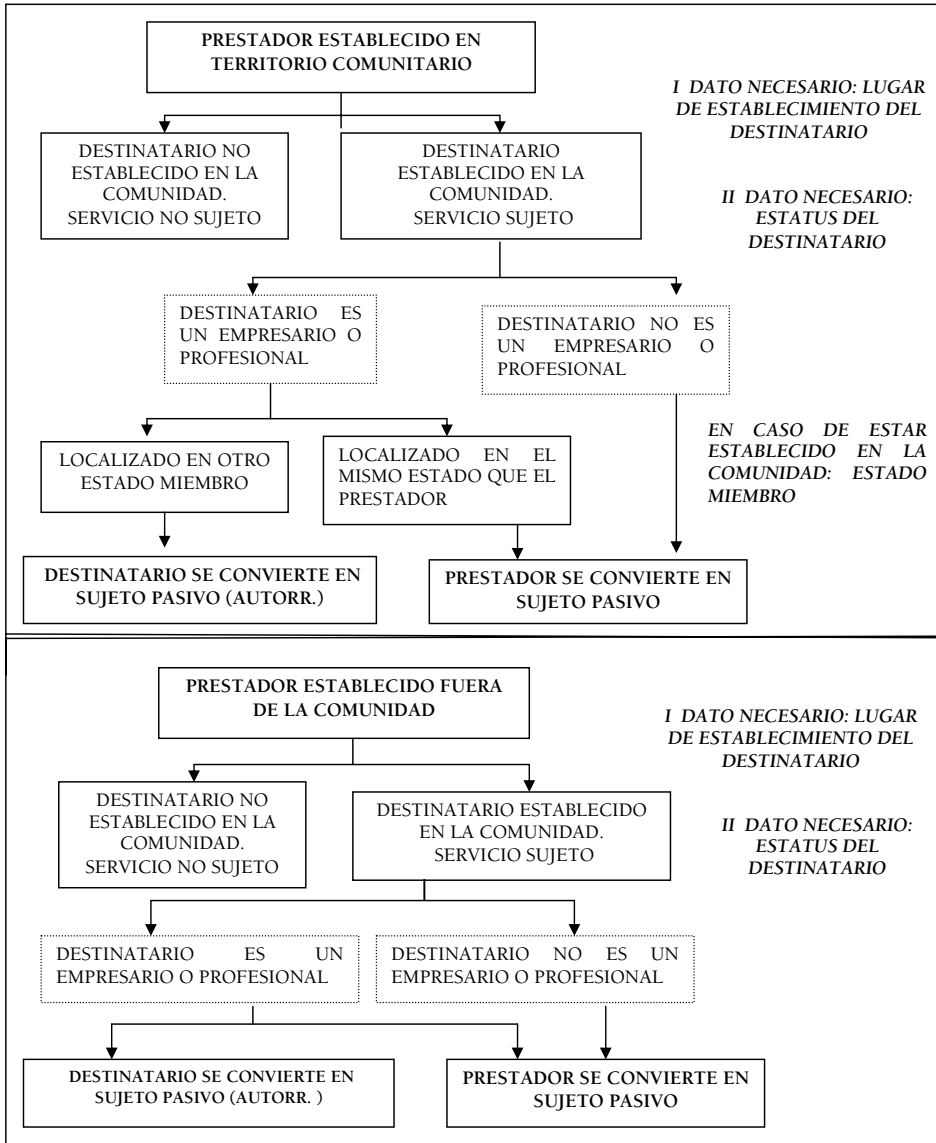
La configuración actual del IVA para las prestaciones de servicios vía electrónica exige para su correcta aplicación que el prestador conozca la naturaleza del adquirente, esto es, si se trata de un empresario o un particular; y su localización, si se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IVA, en otro territorio intracomunitario, o en un territorio tercero.

Recordemos que en estas operaciones el principio general que recoge la normativa comunitaria, y a nivel interno el art. 70.Uno.4º LIVA, sería tributar siempre en destino, salvo cuando el receptor sea un consumidor final domiciliado en otro territorio comunitario, en cuyo caso quedarían gravadas conforme a la normativa del Estado de origen.

De igual modo, cuando el adquirente es un sujeto pasivo del impuesto, necesita advertir y verificar la jurisdicción del prestador, ya que de ello depende la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo y de la autorrepercusión, que en su caso lo convierte en obligado tributario principal y le atribuye otras obligaciones formales.

En efecto, si el prestador no se encuentra establecido en el territorio español del IVA y el destinatario es un sujeto pasivo en este impuesto en España, sería este último el que tendría que autorrepercutirse el IVA devengado, liberando de esta obligación al vendedor.

Para ver con mayor claridad la aplicación del IVA en las prestaciones de servicios electrónicas y la necesidad de información que prestador y, en su caso, prestatario, requieren, exponemos el esquema siguiente, tomando como partida el lugar donde se encuentre establecido el prestador, dentro o fuera del territorio comunitario del IVA.



Fuente: elaboración propia

El conocimiento de estos datos cobra especial dificultad debido a la ausencia de encuentro físico de las partes y a que, cuando las operaciones se realizan con particulares, suelen tener carácter esporádico; junto a todo ello también debemos tener presente la existencia de nuevos medios de pago en el comercio electrónico que potencian el anonimato. Por tanto, resulta indudable que el conocimiento veraz de estos datos, imprescindibles para la correcta aplicación del impuesto, puede resultar ciertamente complejo.

Una solución a esta cuestión pasa porque los Estados miembros confirmen en tiempo real al vendedor, comunitario o no, la identificación electrónica de los compradores. Para ello, las Administraciones fiscales tendrían que poner a disposición de todos los prestadores de servicios electrónicos, establecidos o no establecidos, los elementos necesarios para identificar fácilmente el estatuto de sus clientes, lo que debería en principio permitir a un prestador de servicios, que actúe de buena fe, determinar en qué medida una transacción debe estar sometida al IVA. Para aplicar la normativa prevista, el operador debe conocer si el adquirente se encuentra establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el interior del territorio comunitario, a efectos de determinar la jurisdicción fiscal competente; y en caso de encontrarse establecido o residenciado en la Unión Europea, saber si es un empresario o profesional o si carece de esta condición a efectos del impuesto.

Por tanto, si el prestador del servicio actuase diligentemente y comprobase que el destinatario tiene la condición de empresario o profesional, quedaría exonerado de la responsabilidad del pago del impuesto, transmitiéndosela a este último. En caso contrario, sería el prestador quien se convertiría en sujeto pasivo, teniendo que repercutir el impuesto al adquirente y, posteriormente, ingresarlo en la Administración europea correspondiente.

En un intento de dar cumplimiento a esta necesidad, el legislador comunitario acude a las bases de datos electrónicas de los Estados miembros VIES, que incluyen un registro de las personas a las que se les ha asignado un número de identificación a efectos del IVA⁴⁸, que lleva un prefijo conforme a un estándar

⁴⁸Según señalaba el art. 6.1 del extinto Reglamento Comunitario 218/1992, y posteriormente, el art. 27.1 del Reglamento 1798/2003: “Cada Estado miembro mantendrá una base de datos electrónica en la que se incluirá un registro de las personas a las que se haya asignado un número de identificación a efectos del IVA en dicho Estado miembro”.

También en este sentido se manifiesta la redacción actual del art. 214 de la Directiva 2006/112/CE, según la cual, “los Estados miembros tendrán que adoptar las medidas necesarias para identificar con este número a la mayor parte de sujetos pasivos del impuesto”, si bien permite a los Estados miembros la no identificación d aquellos sujetos pasivos que efectúen las entregas sujetas de carácter ocasional contenidas en el art.

internacional ISO que permite identificar al Estado miembro que se lo haya atribuido⁴⁹.

La información contenida en este registro puede ser objeto de consulta por los sujetos pasivos del IVA que dispongan de un número de Identificación facilitado por algún Estado miembro y realicen operaciones intracomunitarias⁵⁰.

En España, los empresarios o profesionales identificados han podido solicitar directamente ante cualquier Delegación o Administración de la AEAT, por escrito o personándose físicamente, la confirmación de la validez del número de identificación IVA facilitado por el adquirente⁵¹. Pero recientemente, y aprovechando el desarrollo de las nuevas tecnologías, también es posible realizar la consulta vía Internet, accediendo al Censo VIES⁵², y siempre que el consultante disponga de un certificado electrónico autorizado por la AEAT. La comprobación se realiza introduciendo en el sistema el número de Identificación Fiscal IVA facilitado por el cliente, devolviendo la base de datos un mensaje de validación o de rechazo, confirmando o denegando su condición de sujeto pasivo.

Para hacer efectivo el régimen de los servicios prestados vía electrónica se hacía necesario una reforma que obligase a todos los Estados miembros a ofrecer a sus operadores la posibilidad de realizar por Internet y en tiempo real la con-

12 de la de la Directiva 2006/112/CE, como la entrega de un medio de transporte nuevo, una edificación (primera entrega) o terrenos edificables.

⁴⁹ El art. 2 d) del RD 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal, siguiendo lo dispuesto en el art. 22.1.d) de la Sexta Directiva, manifiesta que para las personas que realizan operaciones intracomunitarias el NIF será el que corresponda dependiendo de su condición de persona física o jurídica, precedido del prefijo ES, conforme al estándar internacional código ISO-3166 alfa 2.

El art. 27.4 del Reglamento 1798/2003 determina que: *“Las autoridades competentes de cada Estado miembro velarán por que a las personas que efectúan entregas intracomunitarias de bienes o prestaciones intracomunitarias de servicios y, durante el período dispuesto en el artículo 4 de la Directiva 2002/38/CE, a las personas que prestan los servicios a los que se refiere el último guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la Directiva 77/388/CEE (actualmente la referencia se entiende hecha al art. 56.1.k, en virtud de la tabla de correspondencias del anexo XII de la Directiva 2006/112/CE) se les permita obtener confirmación de la validez del número de identificación a efectos del IVA de una persona.*

⁵⁰ *Durante el período dispuesto en el artículo 4 de la Directiva 2002/38/CE, los Estados miembros proporcionarán esa confirmación, en particular por vía electrónica, conforme al procedimiento mencionado en el apartado 2 del artículo 44”.*

⁵¹ Art. 17 RD 338/1990 por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal.

⁵² Disponible en su página web: www.aeat.es, en Presentación de declaraciones. Transacciones personalizadas. Censo VIES.

sulta de la base de datos VIES; y, además, que extendiese el ámbito subjetivo de confirmación de la información, a los sujetos no establecidos que presten estos servicios. Con este propósito, el Reglamento comunitario 792/2002 modificó diversas disposiciones del derogado Reglamento 218/1992⁵³, manteniendo el Reglamento comunitario 1798/2003 el marco jurídico creado, para permitir a los prestadores de servicios vía electrónica no establecidos en algún Estado miembro la posibilidad de realizar estas consultas, de manera que en base a la información suministrada por el prestatario, el prestador podrá conocer si éste tiene la condición de un empresario o profesional identificado en territorio comunitario y, en caso de que así fuese, el Estado miembro concreto que le facilitó esta identificación.

2.1.8. Régimen especial para los operadores no establecidos que presten servicios vía electrónica a particulares comunitarios

Se prevé un régimen especial para los operadores no establecidos que presten servicios vía electrónica a destinatarios que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto y que residan habitualmente, tengan su domicilio o se encuentren establecidos en la Comunidad.

El marco normativo de este régimen se encuentra en varias normas. Debemos acudir al Capítulo VI del Título XII de la Directiva 2006/112/CE y al Capítulo VI del Reglamento Comunitario 1798/2003⁵⁴, mientras que a nivel nacional son los artículos 163.bis, ter y quater de la LIVA los que recogen su régimen jurídico, incorporado a través de la Ley 53/2002.

En todo caso advertimos que su vigencia, inicialmente prevista hasta el 30 de junio de 2006, ha sido prorrogada por la Directiva 2006/56/CE primero y por la Directiva 2006/138/CE después, hasta el 31 de diciembre de 2008.

⁵³ Los arts. 1, 2.1 y 6.4 del ya derogado Reglamento 218/1992.

⁵⁴ El Capítulo VI del Título XII de la Directiva 2006/112/CE ha dado traslado al art. 26 quater de la Sexta Directiva, introducido por la Directiva 2002/38/CE, y que estableció inicialmente esta regulación. De igual forma, el Capítulo VI del Reglamento Comunitario 1798/2003 ha sustituido al Título III A del Reglamento 218/1992, incorporado a través del Reglamento 792/2002, que contenía las disposiciones reguladoras de la operativa entre Estados miembros para el reparto de las cantidades ingresadas por aquellos operadores que se acogiesen a este régimen especial.

a) Requisitos necesarios

Para que un sujeto pueda acogerse a este régimen especial, tendrán que cumplirse tres requisitos.

El primero de ellos delimita el objeto de la actividad: un servicio prestado vía electrónica, entendido de la misma forma en que éste servicio queda regulado en las reglas de localización, esto es, en particular, los contenidos en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE y en el Reglamento 1777/2005.

Los dos restantes se refieren a la naturaleza y localización del prestador y prestatario. El destinatario tendrá que ser una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que además se encuentre establecida, domiciliada o residenciada en algún Estado miembro.

El prestador debe ser un empresario o profesional no establecido, entendiéndose por tal todo aquel que no haya situado la sede de su actividad económica en la Comunidad, que no posea un establecimiento permanente en ésta y que no tenga la obligación por otro motivo de estar identificado a efectos fiscales⁵⁵.

Debemos recordar que las definiciones contenidas en el art. 358 de la 2006/112/CE y a nivel interno en los arts. 163.bis de la LIVA, no tienen una traslación general al resto de la normativa del impuesto, sino que su validez se ciñe exclusivamente a las disposiciones reguladoras de éste régimen especial, como expresamente establecen el art. 357 de la indicada Directiva y la citada disposición de la LIVA. Como consecuencia, no podremos utilizar estos conceptos de “sujeto pasivo no establecido”, o por negación de éste, “sujeto pasivo establecido”, a efectos de determinar las reglas de localización aplicables a los servicios electrónicos prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.

Por este motivo, advertimos que no todos los servicios sujetos al IVA en base a la regla de localización del art. 57 de Directiva 2006/112/CE –art. 70.Uno.4º c) de la LIVA–, prevista para operadores que no dispongan de establecimiento permanente en territorio comunitario pero presten servicios a particulares residentes en su interior, posibilitarán al prestador acogerse al régimen especial

⁵⁵ Tal y como a efectos de este régimen queda definido en el art. 358.1 de la Directiva 2006/112/CE. Este es un concepto muy similar al definido en el art. 1.1 de la Directiva 86/560/CE, de 17 de Noviembre de 1986 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

contenido en los arts. 357 a 369 de la 2006/112/CE. –arts.163.bis, ter y quater de la LIVA–.

Bien es cierto que todos los sujetos pasivos no establecidos que puedan acogerse a este régimen especial localizarán sus servicios atendiendo a la regla del art. 57 de Directiva 2006/112/CE –art. 70.Uno.4º c) de la LIVA–. Sin embargo, esto no supondrá que no existan otros servicios prestados vía electrónica, sujetos en virtud de esta regla de localización, que queden fuera del citado régimen especial.

Por un lado, se excluiría de este régimen especial a los operadores que dispusiesen de establecimiento permanente en el territorio del impuesto y en territorio tercero, aunque los servicios vía electrónica los prestase desde fuera de la Comunidad. En estos casos, el servicio se acogería a la regla de localización del art. 57 de Directiva 2006/112/CE –art. 70.Uno.4º c) de la LIVA–, mientras que el prestador no tendría derecho a acogerse al meritado régimen especial.

Por otro lado, podrán plantearse supuestos en los que se excluye del régimen especial a aquellos operadores que no dispongan de sede, ni de domicilio, ni de establecimiento permanente en el territorio comunitario, pero que si dispongan de un número de identificación fiscal (NIF) a efectos del IVA en algún Estado miembro, normalmente por la entrega de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias sujetas⁵⁶. En estos casos, los servicios vía electrónica que prestasen se someterían a la regla de localización del art. 57 de Directiva 2006/112/CE –art. 70.Uno.4º c) de la LIVA–, pero, sin embargo, no podrían acogerse al citado régimen especial; y es que en materia de localización de servicios, que prestadores o prestatarios disfruten de un número de identificación a efectos del IVA en un Estado miembro no implica por si solo que se encuentren establecidos; ambos conceptos, identificación y establecimiento, son distintos.

La confusión puede venir porque en el régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias, la identificación o la comunicación al transmitente por el destinatario del NIF/IVA de un país miembro distinto de aquel en que se inicia

⁵⁶ En España, el art. 16 del RD 338/1990, indica que tendrán atribuido el NIF a efectos del IVA las siguientes personas o entidades:

“Los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al citado impuesto, incluso si los bienes objeto de dichas adquisiciones intracomunitarias se utilizan en la realización de actividades empresariales o profesionales en el extranjero.

Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúen estén sujetas al IVA (...).”

el transporte, da lugar a una entrega intracomunitaria exenta en el país de origen de las mercancías y a una adquisición intracomunitaria sujeta en el Estado de llegada. Por tanto, en estos casos, el principal efecto para el adquirente de estar identificado en un Estado miembro es el de gravar en ese Estado la operación intracomunitaria. Sin embargo, no debemos olvidar que este régimen transitorio de operaciones intracomunitarias se aplica a entregas o adquisiciones de bienes, no a prestaciones de servicios. Además, en el régimen especial previsto para servicios prestados vía electrónica, a quien se le exige que no esté identificado en un Estado miembro es al prestador, no al destinatario que, por cierto, no podrá tener la condición de sujeto pasivo, al contrario de lo que ocurre en el régimen transitorio del IVA.

Los operadores no establecidos pero identificados en un Estado miembro localizarán sus prestaciones electrónicas en el Estado de consumo, sin que en ningún caso puedan equipararse a los prestadores establecidos en la Comunidad, que localizarán en su jurisdicción todas las prestaciones comunitarias a particulares. Pero tampoco podrán acogerse al régimen especial de los operadores no establecidos que presten servicios vía electrónica a particulares comunitarios. Los prestadores de servicios electrónicos no establecidos que tuviesen obligación de encontrarse identificados en algún Estado miembro, tributarían en cada uno de los Estados donde realizasen sus ventas.

Con ello, el legislador crea una tercera categoría de prestadores de servicios vía electrónica, los no establecidos pero obligados a identificarse en algún Estado comunitario, que recibirían un trato más desfavorable que los sujetos pasivos establecidos y que aquellos otros que no se encontrasen establecidos ni identificados en territorio de la Comunidad.

No encontramos una causa convincente que justifique ese trato diferenciado a este nuevo grupo de prestadores, y entendemos que de no haberlo establecido, el legislador podía haber aprovechado el hecho de que estos operadores tuviesen la obligación de estar identificados en un Estado miembro para considerar a éste como el Estado de identificación a efectos de la aplicación del régimen especial.

b) Finalidad

La principal finalidad del régimen especial es facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los operadores no establecidos. Como hemos expuesto, la implantación del principio de tributación en destino y la dificultad que entra-

ñarían convertir en obligados tributarios a los adquirentes que no fuesen sujetos pasivos del IVA, lleva al legislador comunitario, siguiendo las reglas generales del impuesto, a calificar a los vendedores como sujetos pasivos, aunque sean operadores no establecidos. Sin embargo, es consciente de las dificultades de cumplimiento que encontrarían estos últimos, que si realizasen prestaciones en todos los Estados comunitarios, tendrían que presentar declaración e ingreso de las cuotas de IVA devengadas en cada Estado y nombrar representante fiscal en cada uno de ellos. Este hecho le provocaría al operador no establecido unos elevados costes de cumplimiento que podrían incitarlo a la defraudación.

Ante esta situación, el régimen especial viene a facilitarles y simplificarles el cumplimiento para que aquellos que tuviesen la intención de hacerlo, lo puedan hacer con unos costes menores y con mayor comodidad, en un intento por evitar que la propia normativa incite a la defraudación.

c) Derechos y obligaciones de los prestadores electrónicos no establecidos y de los Estados miembros

En aras a la consecución del objetivo anterior, el régimen especial otorga al prestador electrónico no establecido el derecho de opción al registro discrecional en una única Administración fiscal europea, el Estado miembro de identificación⁵⁷, en el que se focalizaría las relaciones fiscales derivadas de su condición de sujeto pasivo en las prestaciones electrónicas comunitarias.

Como consecuencia, el sujeto pasivo no establecido que se acoja a este régimen especial se encontrará obligado a presentar en su Estado de identificación, independientemente de que haya suministrado o no servicios vía electrónica, una autoliquidación periódica de carácter trimestral⁵⁸ y, simultáneamente, a ingresar la cuota total del IVA devengado por el conjunto de sus ventas electrónicas en la Comunidad⁵⁹.

⁵⁷ Según la definición prevista en el art. 358.3 de la Directiva 2006/112/CE, se define al Estado miembro de identificación como: “El Estado miembro por el que haya optado el sujeto pasivo no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo”.

⁵⁸ El art. 358.5 LIVA la califican como “Declaración del IVA”, definiéndola como “la declaración en la que figure la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto devengado en cada Estado miembro”. Sin embargo, atendiendo a los conceptos acuñados en el sistema tributario español, el término correcto sería el de autoliquidación.

⁵⁹ El art. 366 de la Directiva 2006/112/CE señala que: “1. La declaración del IVA se hará en euros. Los Estados miembros que no hayan adoptado el euro podrán exigir que la declaración del impuesto se haga en sus

Esta autoliquidación trimestral del IVA se presentará dentro de los veinte días siguientes a la finalización del trimestre e incluirá el número de identificación asignado al operador no establecido, el desglose por países de las bases imponibles devengadas, el tipo de gravamen aplicable en cada uno de ellos, la cuota del impuesto correspondiente a cada Estado miembro de consumo⁶⁰ y la deuda tributaria total.

Resulta importante subrayar de nuevo que el acogimiento a este régimen especial no implica una modificación de las reglas de localización aplicables a estos servicios, ni afecta a la obligación principal de pago. La Directiva 2006/112/CE obliga a que el prestador electrónico no establecido conozca y aplique la norma sustantiva de cada Estado miembro de consumo, con independencia de que se haya adscrito al régimen especial o no lo haya hecho; por tanto, el operador tendrá que diferenciar sus ventas por países para aplicar el régimen jurídico y, en consecuencia, el tipo de gravamen correspondiente⁶¹.

Para solucionar el problema de la reasignación de ingresos, una vez recaudada la cuantía total en el Estado de Registro, éste se encargaría de transferir las cantidades asignadas al resto de Estados de consumo, en base a los datos declarados por el conjunto de operadores no establecidos. En este sentido, si el sujeto pasivo no establecido no pagase la deuda tributaria total, el Estado miembro de identificación distribuiría las cantidades entre los Estados miembro de consumo de forma proporcional al importe devengado en cada uno de ellos.

monedas nacionales. Si las prestaciones se han cobrado en otras divisas, se utilizará en la declaración del IVA el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de declaración.

2. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Respecto al momento del pago, el art. 358 de la Directiva 2006/112/CE dispone que “El sujeto pasivo no establecido abonará el impuesto sobre el valor añadido en el momento en que presente la declaración. El importe se ingresará en una cuenta bancaria en euros, designada por el Estado miembro de identificación. Los Estados miembros que no hayan adoptado el euro podrán exigir que se ingrese el importe en una cuenta bancaria en sus propias monedas”.

⁶⁰ El art. 358.4 de la Directiva 2006/112/CE define al Estado miembro de consumo como “El Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos conforme a la letra f) del apartado 2 del artículo 9”.

⁶¹ Esta sera la principal diferencia del contenido de la Directiva 2002/38/CE respecto a la Propuesta de Directiva COM (2000) 349 final planteaba que eligiesen un único país de registro y que aplicasen a todos los efectos su normativa a las ventas electrónicas a particulares localizados en la Comunidad, incluidos aspectos como la sujeción, exención o tipos de gravamen, localizando en una única jurisdicción todas las prestaciones comunitarias a consumidores finales realizadas por los operadores no establecidos.

Junto a la obligación principal anterior, el sujeto pasivo no establecido tendrá otras de carácter formal. Así, tendrá que declarar en el Estado miembro de identificación la iniciación⁶², el cese o la modificación, en la medida en que deje de poder acogerse al régimen especial, de su actividad.

Además, la Directiva 2006/112/CE exige el mantenimiento y conservación de un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial durante un periodo de diez años, iniciándose el cómputo desde el final de aquel en que se hubiera realizado la operación, para comprobar la veracidad de los datos contenidos en las autoliquidaciones presentadas, obligando al sujeto pasivo no establecido a facilitar, previa solicitud al Estado miembro de identificación o de consumo, copia de este registro.

También se establecen cuatro causas de exclusión que otorgan la facultad al Estado miembro de identificación de excluir al sujeto pasivo no establecido del registro de identificación:

- Que el propio sujeto pasivo comunique a la Administración que ya no presta servicios electrónicos.
- Que la Administración tenga constancia por cualquier otro medio de que las actividades gravadas del sujeto han concluido.
- Que el sujeto deje de cumplir los requisitos necesarios para acogerse al régimen especial.
- El incumplimiento reiterado de las obligaciones fiscales del sujetos pasivo.

El Estado de registro que ejercite la exclusión por alguna de estas cuatro circunstancias tendrá que comunicárselo sin tardanza al propio operador y al resto de Estados miembros.

d) Procedimiento especial de devolución de las cuotas de IVA soportadas

Respecto a las cuotas de IVA soportadas por adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios en el interior comunitario, al igual que prevé la de la Directiva 2006/112/CE para los operadores comunitarios respecto al IVA soportado en

⁶² La información facilitada por el sujeto pasivo no establecido al Estado miembro de identificación al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá: nombre, dirección de correos, dirección electrónica, incluidos los sitios de Internet, en su caso, número de identificación fiscal, y una declaración en la que se afirme que la persona carece de identificación a efectos de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido en la Comunidad. El sujeto pasivo no establecido comunicará al Estado miembro de identificación toda posible modificación de la citada información.

otro Estado miembro en el que carezca de establecimiento permanente, tendrá derecho a solicitar su restitución, pero ateniéndose a lo dispuesto en el procedimiento especial de devolución para operadores no establecidos fijado en la Directiva 86/560/CE, y a nivel interno, en el art. 119 de la LIVA⁶³.

El fundamento de este procedimiento especial de devolución para determinados operadores no establecidos radica en el propio mecanismo de repercusión-deducción del IVA. Si este mecanismo se extendiese a operaciones en las que los actores se encontrasen en jurisdicciones distintas, el IVA devengado sería ingresado en una y deducido en otra diferente, causando un beneficio recaudatorio a la primera idéntico a la pérdida de la segunda, lo que obligaría a una reasignación de ingresos entre Estados. Para evitar esta reasignación de ingresos, se articula este procedimiento especial de devolución para determinados operadores no establecidos, de manera que en vez de solicitar la devolución del IVA en su propia jurisdicción, estos tendrán que dirigirse a la Administración que recaudó el Impuesto, y pedirle su restitución.

Además, otro motivo adicional sería la mayor facilidad de comprobación de las operaciones que originan el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas. Los sujetos pasivos que repercutieron las cuotas de IVA soportadas por el operador no establecido, normalmente se encontrarán establecidos en esa jurisdicción, por lo que la Administración, a través de los métodos de comprobación cruzada, podrá verificar fácilmente la realidad de las operaciones. Esta tarea se vuelve más compleja cuando el sujeto que repercutió el impuesto se encuentre en otra jurisdicción, debiendo acudir a los acuerdos de intercambio de información y de asistencia mutua entre Estados para comprobar esta información.

Pues bien, del contenido de la Directiva 86/560/CE se extrae que en el caso de que el empresario o profesional no establecido se haya convertido en sujeto pasivo del IVA en el interior del Estado en el que solicita la devolución, no le

⁶³ Directiva 86/560/CE del Consejo de 17 de Noviembre de 1986 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.

El art. 119 LIVA establece el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, y se desarrolla a través del art. 31 RIVA; de la O.M., de 3 de Mayo de 2002, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática del modelo 361 de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, soportado por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y por la que se modifica el Anexo III de la Orden de 15 de Junio de 1995; y de la O.M., de 8 de Febrero de 2002, por la que se aprueba el modelo 361 de solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido por un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

sería aplicable el procedimiento especial de devoluciones para determinados operadores no establecidos, sino que las cuotas de IVA soportadas en esa jurisdicción podría deducírselas siguiendo el régimen general de deducciones. Esta medida resulta lógica, ya que el sujeto no establecido se identifica en un Estado miembro y presenta una autoliquidación por las cuotas de IVA repercutidas en sus entregas de bienes y prestaciones de servicios, por lo que aprovechando esa circunstancia se le permite deducir en esta declaración-liquidación las cuotas de IVA soportadas en esa jurisdicción.

El art. 368 de la Directiva 2006/112/CE obliga a que los sujetos pasivos no establecidos que se acojan a este régimen especial, soliciten la devolución de las cuotas de IVA soportadas en cada uno de los Estados miembros a través del procedimiento especial señalado en la Directiva 86/560/CE.

Los motivos que llevaron al legislador a establecer esta disposición no coinciden plenamente con las razones que justificaron el nacimiento del procedimiento de devolución especial de las cuotas de IVA soportadas; solo las mayores dificultades de comprobación de las operaciones para las Administraciones implicadas puede ser alegado como causa que justifique la introducción de esta medida en el régimen especial. El problema de la reasignación de ingresos entre Estados miembros quedaría resuelto en base al mecanismo previsto en el régimen especial, basado en los datos declarados por los sujetos pasivos, por lo que este hecho no puede esgrimirse para instaurar una medida que dificulta el ejercicio de los derechos de los sujetos pasivos.

El tratamiento de las cuotas de IVA soportadas en el régimen especial tiene varias particularidades más que afectan a los requisitos exigibles para aplicar el procedimiento especial de devolución de las cuotas de IVA soportadas a los operadores no establecidos.

En primer lugar, de su contenido se desprende que para que el prestador electrónico no establecido pueda ejercitar este derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas en un Estado miembro, no será necesario que el país donde se encuentre establecido el solicitante establezca la reciprocidad de trato a los operadores establecidos en el Estado donde solicite la devolución.

De igual modo, también podemos inferir que el sujeto pasivo no establecido acogido a este régimen especial no tendrá obligación de nombrar un representante fiscal a efectos de la devolución de las cuotas soportadas según lo previsto en el procedimiento especial de la Directiva 86/560/CE.

Por último, que tampoco sería aplicable la facultad atribuida a los Estados para establecer gastos adicionales excluidos de devolución y el sometimiento de la devolución a condiciones complementarias, al margen de lo establecido en el régimen general de deducciones⁶⁴.

El rasgo fundamental del modelo de devolución de las cuotas de IVA soportadas por aquellos operadores que se acojan al régimen especial es la exigencia de que dirijan de forma individualizada a cada uno de los Estados donde hubiesen efectuado sus adquisiciones y, por tanto, se hubiesen recaudado las cuotas de IVA que soportó. Por el contrario, este mismo sujeto pasivo no establecido tratará con una única Administración fiscal comunitaria a efectos de aplicar, declarar e ingresar el IVA devengado en sus ventas.

Este modelo de deducciones establecido en el régimen especial se asimila bastante al previsto para los operadores comunitarios, y quizás el acercamiento en el régimen jurídico de ambos pueda ser, junto a los motivos expuestos con anterioridad, otra de las razones que haya llevado a la Unión Europea a establecer este modelo de deducciones para el régimen especial de los sujetos pasivos no establecidos. Sin embargo, esta razón queda deslegitimada si atendemos al resto de medidas contenidas en este régimen especial, y lo comparamos globalmente con el previsto para los operadores establecidos en la Comunidad. De este análisis se evidencia que el legislador comunitario ha renunciado a la equiparación de regímenes fiscales para ambas clases de operadores, por lo que difícilmente podremos aducir este argumento para justificar el modelo deducciones previsto en este régimen especial.

⁶⁴ En todos estos casos, la supeditación de la devolución a estos requisitos es una facultad que la Directiva 86/560/CE otorga a los Estados miembros y que España ejerció en el art. 119 LIVA.

El trato de reciprocidad es una condición que de forma redundante aparece recogida en el art. 119 LIVA. Así, en el segundo párrafo del punto 1º de este artículo, se establece como requisito para el ejercicio del derecho a la devolución de empresarios o profesionales establecido en un territorio tercero distinto a Canarias, Ceuta o Melilla; y de nuevo, en el art. 119.Cinco LIVA vuelve a reiterar de forma genérica y como condición necesaria, el reconocimiento de reciprocidad de trato en el Estado del solicitante en favor de los empresarios o profesionales establecidos en España, añadiendo que dicho reconocimiento se efectuará por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda.

La exigencia de que el operador no establecido en la Comunidad nombre un representante fiscal que tenga su residencia en el territorio de aplicación del impuesto y a los solos efectos de este procedimiento, viene recogida en el art. 119.Tres LIVA, y a ello nos referiremos con posterioridad.

Por último, en el art. 119.Seis.1º LIVA, expresamente se indica que no serán objeto de devolución ciertas cuotas soportadas indebidamente. Esta disposición representa el ejercicio del Estado español de la facultad otorgada a los Estados miembros para excluir determinados gastos del derecho a la devolución, al margen de los previstos en el régimen general de las deducciones.

Recurrir al procedimiento especial de devolución de las cuotas soportadas para operadores no establecidos en el art. 119 LIVA no favorece demasiado la finalidad del régimen especial de facilitar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Quizás una medida acorde con esta finalidad habría sido permitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la Comunidad en la misma autoliquidación trimestral que presentasen en la jurisdicción donde se hubiesen registrado. Como anteriormente indicamos, el problema de la reasignación de ingresos quedaría solucionado con el sistema de transferencia de fondos entre Estados instaurado. Para que las devoluciones las soportaran los Estados que realmente recaudaron el impuesto, bastaría con trasladar el mecanismo utilizado para las ventas; de manera que los prestadores acogidos al régimen especial desglosasen también para cada Estado miembro el volumen de adquisiciones y de IVA soportado en cada uno. En base a esta información, el Estado de registro podría solicitar al resto de Estados la restitución de las cuotas de IVA recaudadas por éstos y devueltas por aquel al operador no establecido acogido al régimen especial.

Es cierto que esta medida podría plantear un problema de verificación de la información suministrada por el prestador, ya que las operaciones podrían haberse realizado en otros Estados distintos al de registro, lo que en, última instancia podría propiciar un escenario apropiado para la defraudación. Sin embargo, este escollo sería fácilmente superable si se mejoran los mecanismos de intercambio de información intracomunitarios, cuyo funcionamiento actual se aleja sensiblemente de la eficacia y eficiencia que se les debe exigir⁶⁵.

e) La representación fiscal

La normativa comunitaria del IVA presenta dos supuestos en los que otorga a los Estados la facultad de exigir a personas no establecidas en la Comunidad el nombramiento de un representante fiscal y su comunicación a la Administración; facultad que en ambas ocasiones ha sido ejercida por el legislador nacional.

El primero de ellos, lo hemos anticipado con anterioridad, se refiere a empresarios o profesionales establecidos fuera de la Comunidad que no realizan en su interior actividades económicas que los conviertan en sujetos pasivos, pero que efectúan adquisiciones gravadas con el impuesto por las que solicitan la devolución de las cuotas de IVA soportadas. En estos casos, el sujeto pasivo no

⁶⁵ MARTOS, J.J., y LÓPEZ MARTÍNEZ, J., “La vigencia de la Sexta Directiva en la sociedad de la información” op.cit.; RODRÍGUEZ, J., en “La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico” op.cit.

establecido podrá solicitar la devolución de las cuotas soportadas siguiendo el procedimiento especial previsto en la Directiva 86/560/CE, que a nivel interno se traslada en el art. 119 LIVA, pero para ello resulta obligatorio que nombre un representante fiscal, residente en el territorio de aplicación del impuesto.

Con la Directiva 2002/38/CE se introdujo una excepción a esta exigencia general, que se mantiene en la Directiva 2006/112/CE, y que afecta a los sujetos no establecidos que se acojan al régimen especial de los servicios prestados vía electrónica. Siguiendo el procedimiento especial señalado, estos podrán solicitar la devolución del IVA soportado en los distintos Estados miembros sin necesidad de nombrar un representante fiscal en cada uno de ellos.

Con ello, se consigue una disminución de los costes tributarios indirectos para el operador no establecido, pero a la vez, el legislador nacional pierde la posibilidad de utilizar la figura del representante fiscal para atribuirle la condición de responsable solidario en los casos de devolución improcedente, así como la facultad de exigirle caución suficiente a estos efectos, medidas previstas actualmente con carácter general en el art. 119.3 LIVA⁶⁶.

El segundo supuesto de nombramiento obligatorio de representante fiscal, cuyo incumplimiento esta calificado expresamente como infracción simple, se presenta para las personas no establecidas en la Comunidad a quienes se les atribuya la condición de sujetos pasivos⁶⁷. La Sexta Directiva inicialmente y ahora la Directiva 2006/112/CE, faculta a los Estados miembros para que, en aquellos casos en los que no exista con el Estado del sujeto pasivo no establecido un instrumento de asistencia mutua, similar al previsto a nivel comunitario entre Estados, nombren a los representantes fiscales deudores del impuesto.

⁶⁶ Art. 119.3 LIVA señala: *“Los empresarios o profesionales establecidos en un territorio tercero que pretendan hacer uso del derecho a la devolución regulado en este artículo, deberán nombrar previamente un representante residente en el territorio de aplicación del impuesto a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes, el cual responderá solidariamente con el interesado en los casos de devolución improcedente.*

La Hacienda pública podrá exigir a dicho representantes caución suficiente a estos efectos.

Lo dispuesto en este apartado no resulta aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla”.

⁶⁷ El art. 164.Uno.7 LIVA indica: *“Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente a: 7.Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad”.* A su vez, el art. 82 RIVA califica como infracción simple el incumplimiento de esta obligación.

De nuevo la Directiva 2002/38/CE vino a establecer una salvedad a este segundo supuesto para aquellos prestadores no establecidos de servicios electrónicos que opten por el régimen especial, que se mantiene en la Directiva 2006/112/CE. Según el art. 204 de ésta última, los Estados podrán seguir exigiendo el nombramiento de un representante fiscal para el cumplimiento de sus obligaciones, pero no podrán convertirlos en responsables del tributo. En este sentido, el legislador español no ejercitó la facultad de convertir a los representantes fiscales en deudores del impuesto, por lo que el efecto que esta excepción provoca en la normativa interna es nulo.

El régimen especial de los servicios prestados vía electrónica también afecta de otra forma a este segundo supuesto de representación fiscal. Como hemos señalado, el régimen especial no prohíbe a los Estados miembros la exigencia de nombramiento de representante fiscal a los sujetos pasivos no establecidos que se acojan a él. Sin embargo, entendemos que al centralizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en el Estado de identificación, los prestadores de servicios vía electrónica que se acojan al régimen especial solo tendrán que nombrar un único representante fiscal en éste, si así se lo exigiese, para toda la Comunidad, y no uno por cada Estado miembro de consumo. Esta última opción carecería de utilidad y agregaría costes innecesarios, por lo que resulta lógico pensar que los Estados miembros, en caso de exigir el nombramiento de representante fiscal, lo harán cuando sean el Estado de registro.

Pero nuestra reflexión va más allá y se cuestiona la necesidad de una figura como ésta en un escenario donde no puede ser utilizada como deudor tributario ni como garante de la deuda fiscal de su representado, y cuando el sujeto pasivo podrá llevar a cabo el cumplimiento de todas sus obligaciones tributarias electrónicamente. Entendemos que en estos casos, la exigencia de representante fiscal, tan siquiera en el Estado de registro, ha dejado de ser realmente útil para los países comunitarios y, que en aras a una mayor disminución de los costes de cumplimiento, podría ser suprimida, con lo que excepcionaríamos para este régimen especial, los dos supuestos de nombramiento obligatorio.

f) Carácter obligatorio del cumplimiento vía electrónica de las obligaciones derivadas de este régimen

Resulta especialmente relevante el carácter obligatorio de la vía electrónica como medio de cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales, tanto del sujeto pasivo como de los Estados miembros, originadas bajo este régimen especial.

En lo que a las obligaciones del sujeto pasivo se refiere, se le compele a la presentación electrónica de la declaración de inicio, cese o modificación de la actividad; del envío del registro de operaciones al Estado miembro de identificación y de consumo; y de la presentación de la autoliquidación trimestral del IVA y del ingreso correspondiente.

Respecto a las obligaciones de la Administración del Estado miembro de registro, resulta obligatorio la transmisión electrónica al sujeto pasivo del número de identificación asignado. También, respecto al resto de Estados miembros, queda obligada a comunicar la información suministrada por los operadores registrados acogidos a este régimen especial (declaración de inicio de la actividad, exclusión del régimen especial, autoliquidación trimestral del IVA e información necesaria para asociar cada ingreso a su correspondiente declaración trimestral)⁶⁸. Por último, los Estados miembros se notificarán entre sí, por vía electrónica, los correspondientes números de cuentas corrientes para recibir los pagos, así como los cambios del tipo impositivo normal, que también deberán ser comunicados a la Comisión por este medio.

Debemos destacar el carácter novedoso de la obligatoriedad de la vía electrónica como medio de cumplimiento de las obligaciones fiscales. El cumplimiento de estas obligaciones ha seguido canales tradicionales, y en los últimos tiempos, se ha otorgado la opción al contribuyente de utilizar medios telemáticos. Sin embargo, solo existía un precedente en nuestro Ordenamiento en el que la norma exigiese, de forma exclusiva, el cumplimiento las obligaciones tributarias a través de medios electrónicos: la presentación de declaraciones por parte de grandes empresas. Con esta imposición formal, se simplifica el trabajo de la Administración, y no parece que jurídicamente pueda objetarse precepto o principio que cuestione la obligación de utilización exclusiva de este medio de cumplimiento para aquellos sujetos pasivos, familiarizados con este entorno, que desarrollan su actividad económica vía electrónica.

⁶⁸ Los plazos o límites para que el Estado de Registro realice las comunicaciones electrónicas al resto de Estados serían: a) Los datos y el número de identificación correspondientes al registro del operador no establecido, en un plazo de diez días a partir del final del mes durante el cual se haya producido la misma; b) Respecto a la exclusión del operador registrado del régimen especial, el Reglamento no señala un plazo ni una fecha máxima y solo se refiere a que deberá comunicarse de forma electrónica al resto de Estados sin tardanza; c) Los datos correspondientes a las autoliquidaciones trimestrales del operador registrado se realizarán como máximo el décimo día del mes siguiente al que se hubiese recibido la autoliquidación.

2.1.9. Régimen especial versus régimen general

Para concluir, podemos señalar que los prestadores de servicios vía electrónica no establecidos se encontrarán ante dos regímenes de tributación diferenciados:

a) Régimen general

Seguirán obligatoriamente este régimen de tributación todos aquellos operadores no establecidos que tengan obligación de estar identificados en el interior de la Comunidad y, de forma voluntaria, los prestadores no establecidos ni obligados a identificarse en un Estado miembro, que opten por esta opción.

El operador seguiría el régimen de cumplimiento general del tributo, pudiendo quedar obligado a identificarse y a nombrar un representante fiscal en cada jurisdicción comunitaria en la que realicen ventas electrónicas a particulares e, igualmente, a presentar una autoliquidación periódica y realizar el ingreso del IVA devengado en cada una de ellas. En estos casos, dependiendo de la normativa interna de cada Estado miembro, los representantes fiscales podrían ser considerados como deudores del impuesto, circunstancia que no acontece en la normativa española del IVA.

El sujeto pasivo podría deducirse las cuotas de IVA soportadas en las autoliquidaciones que presentase en los distintos Estados miembros donde realizase ventas electrónicas, acudiendo exclusivamente al procedimiento de devolución especial para sujetos pasivos no establecidos en aquellos Estados donde no efectuase prestaciones de servicios. En estos, y en función de la normativa interna de cada Estado, podría quedar obligado a nombrar un representante fiscal que actuase en su nombre a lo largo del procedimiento especial de devolución, y que podría ser considerado como deudor tributario en caso de devoluciones indebidas.

En definitiva, se establecería una relación jurídica directa e individualizada del prestador con cada Estado miembro, con los problemas de cumplimiento asociados (distintas lenguas, plazos, procedimientos de pago, modo de ejercer sus derechos, representantes fiscales, etc.) que redundarían en unos mayores costes formales para el sujeto pasivo no establecido.

b) Régimen especial

Solo los operadores no establecidos y que no tengan obligación de estar identificados en ningún Estado miembro podrán optar por someterse al régimen

especial, registrándose discrecionalmente en un único Estado miembro y presentando una sola autoliquidación por todas sus ventas electrónicas a particulares comunitarios. Creemos que a estos efectos, y atendiendo a la normativa del Estado de registro, podría quedar obligado a nombrar un representante fiscal en éste que, en todo caso, no podría ser considerado deudor del impuesto, quedando exonerado de representación en el resto de Estados miembros.

A efectos de deducciones de las cuotas de IVA soportadas, tendrán que seguir el procedimiento especial de devolución para sujetos pasivos no establecidos, lo que les obligará a solicitar de forma individualizada para cada Estado las cantidades devengadas en cada uno de ellos. En estos casos, los Estados no podrán condicionar la devolución a nombramiento de representante fiscal ni a trato de reciprocidad a los operadores establecidos en el Estado del prestador.

En definitiva, creemos que resultan evidentes las ventajas del nuevo régimen especial, por lo que aunque tenga carácter opcional, parece lógico pensar que todo operador que tenga intención de cumplir con sus obligaciones tributarias en la Comunidad y que pueda acogerse al mismo, lo hará.

2.1.10. Ámbito temporal

La Directiva 2002/38/CE, en lo que a la regulación de los servicios prestados vía electrónica se trata, nació con una vigencia limitada, concretamente hasta 30 de Junio de 2006. También las disposiciones introducidas por el Reglamento 792/2002 compartían de forma idéntica esa temporalidad, lo que indica la voluntad del legislador comunitario de someter a revisión todos los aspectos del nuevo régimen fiscal.

El 30 de Junio de 2006, sobre la base de un informe previo de la Comisión, el Consejo Europeo debería haber evaluado la efectividad este régimen, aprobando por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, una prórroga o un cambio sustantivo en la regulación de estos servicios.

La fecha límite se alcanzó, y varios días antes se aprobó la Directiva 2006/58/CE, que prorrogó el art. 1 de la 2002/38/CE está hasta el 31 de diciembre de 2006. Esta prórroga ha vuelto a ser ampliada, esta vez hasta 31 de diciembre de 2008,

por la Directiva 2006/138/CE, si bien ahora la referencia se refiere a la Directiva 2006/112/CE⁶⁹.

En definitiva, el carácter temporal con el que nació el régimen fiscal de las prestaciones de servicios vía electrónica no hace más que indicar las fuertes dudas que la propia Unión Europea tenía y tiene sobre el éxito, y en consecuencia, la permanencia de esta nueva regulación, anticipando vagamente el posible camino alternativo que pueda seguir en un futuro. Según señalaba el art. 5 de la Directiva 2002/38/CE, de producirse el cambio, podría ir por la línea de adoptar “*medidas sobre la creación de un mecanismo electrónico adecuado, de carácter no discriminatorio, destinado a calcular, declarar, recaudar y asignar ingresos fiscales procedentes de servicios prestados electrónicamente con imposición en el lugar de consumo*”. Este mensaje supone una declaración de intenciones y puede interpretarse como una puerta abierta a nuevos cambios en este régimen que, por razones que desconocemos, la Unión Europea no se ha atrevido a llevar a cabo, pero que, posiblemente, tenga que realizar con posterioridad. Quedamos a la espera.

2.2. Comercio electrónico indirecto

La calificación y, en líneas generales, el régimen jurídico de las operaciones de comercio electrónico indirecto en el régimen del IVA no presenta problemas significativos, al encontrarnos ante una modalidad más de contratación a distancia que no crea ningún aspecto relevante a efectos del impuesto. El que las partes contraten a través de redes telemáticas como Internet, no afecta a la calificación como bien o servicio de la operación, ya que el objeto transaccional se entregará o se prestará de la misma forma que si hubiese sido contratado a través de canales tradicionales.

Así, si compramos un ordenador portátil a través de Internet, la empresa se encargará de hacernos llegar el equipo a la dirección que le hayamos indicado y, en el mismo estado que si lo hubiésemos adquirido en un comercio clásico. De igual modo, si compramos los billetes de avión por Internet, apartados los aspectos de expedición y gestión del ticket, el servicio de transporte se ofrecerá de igual modo, de manera que tendremos que desplazarnos al aeropuerto y tomar el avión correspondiente.

⁶⁹ Art. 56 apartado 3, art. 57 apartado 2; art. 59 apartado 2 y art. 357, todos ellos de la Directiva 2006/112/CE.

Por tanto, la calificación como bienes o servicios del objeto transaccional no se verá afectada en las operaciones de comercio electrónico indirecto, ni tampoco el resto de disposiciones que regulan su régimen jurídico. Esto ha provocado que el legislador no haya modificado la normativa IVA aplicable a estas operaciones.

Al contrario de lo que ocurre en el comercio electrónico directo, donde el hecho de que se produzca el suministro a través de la red hace que sea imposible transaccionar con cosas tangibles y, por consiguiente, con bienes, las operaciones de comercio electrónico indirecto podrán consistir tanto en entregas de bienes como en prestaciones de servicios. Veamos sucintamente el régimen IVA que correspondería a estas operaciones internacionales, dependiendo de que giren sobre unos u otros.

2.2.1. Entregas internacionales de bienes

Como acabamos de señalar, la novedad tecnológica asociada a este tipo de comercio descansa en la forma de contratación, pero no de suministro, que sigue haciéndose mediante transporte físico de la mercancía o, en caso de servicios, prestándose de forma tradicional. No provoca problemas de calificación, ni tampoco de localización.

Las entregas internacionales se regirán por el régimen de las importaciones-exportaciones y de las operaciones intracomunitarias, dependiendo de si el origen o el destino de la mercancía es un territorio tercero o un territorio de la Comunidad.

a) Importaciones y exportaciones

El principio general de sujeción del IVA en las entregas de bienes varía dependiendo de la naturaleza local o internacional de la transacción. Las entregas internacionales siguen el principio de tributación en destino, de forma que las exportaciones no quedan sometidas a gravamen (quedan sujetas pero se les aplica una exención plena, que permite al exportador el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado), mientras que las importaciones, si.

Aprovechando el control aduanero preestablecido, se diseñó un régimen particular para la exacción del impuesto, similar al previsto para los derechos arancelarios, de manera que en estos casos, el momento del devengo y la exigibilidad

del IVA coincide con el de aquellos⁷⁰, exigiéndose el pago de ambos, más otros tributos si los hubiese, como requisito previo a la entrada de los bienes en el interior del territorio. Las obligaciones nacidas al amparo del régimen de las importaciones no llegan a ser exigibles en los casos en los que resulta aplicable alguna de las exenciones previstas en la norma⁷¹, y al objeto de nuestro estudio, resulta relevante el régimen de franquicias establecido para los bienes de escaso valor; franquicias previstas tanto en el régimen aduanero como en el IVA, que pueden concurrir y dejar estas importaciones plenamente exentas de gravamen en ambos.

Así, según el art. 34 LIVA quedan exentas las importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de catorce euros, salvo que el objeto de la misma sea bebidas alcohólicas, perfumes, aguas de colonia y tabaco. La Ley 24/2001⁷² eliminó un supuesto adicional que incorporaba el precepto, referente a las ventas por correspondencia, al que no era aplicable esta franquicia, y que consideramos que por su similitud, podría haberse extendido al comercio electrónico indirecto (el sitio web se convierte en un catálogo electrónico de los productos del vendedor). Por tanto, al no quedar recogido este supuesto, la franquicia prevista es plenamente aplicable a las importaciones de comercio electrónico indirecto.

En el ámbito de los derechos aduaneros también se establece un régimen de franquicia similar, incluso más elevado que en el IVA.

El Reglamento 918/93 del Consejo, de 28 de Marzo de 1983, establece para este tipo de bienes, con las mismas excepciones que las señaladas en el art. 34 LIVA, una franquicia de 22 €, en relación a los derechos arancelarios. Por tanto, las mercancías no comunitarias con un valor inferior a 14 € quedan ausentes

⁷⁰ Los Art. 77.Uno LIVA y art. 73.1 RIVA establecen la coincidencia temporal del momento del devengo y de la exigibilidad del IVA en las importaciones con el de los derechos arancelarios. Según el Código Aduanero, el devengo de los derechos de importación se produce en el momento de la presentación y aceptación aduanera o en el momento del incumplimiento de los requisitos reglamentarios, y la liquidación coincide en el tiempo; los importadores quedan obligados a la presentación del Documento Único Administrativo (IVA), donde se establecen los datos de la operación y donde se declaran y liquidan los tributos devengados, entre ellos, los derechos aduaneros y el IVA. Una vez cumplimentado se pasa a la oficina de liquidación de la aduana y se expide la carta de pago, que se hará efectiva por el importador o por un agente de aduanas que actúe en su nombre.

⁷¹ Exenciones análogas a las entregas interiores exentas, exenciones especiales, exenciones técnicas y exenciones análogas a los beneficios arancelarios, dentro de las cuales encontraríamos las exenciones a bienes de escaso valor y a pequeños envíos.

⁷² Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el ejercicio 2002.

de tributación en el IVA y en los derechos aduaneros, aquellas con un valor intermedio, entre 14 y 22 €, quedarían solo exentas en el IVA pero gravadas por los derechos arancelarios, mientras que las que excedan de 22 € quedarán sometidas al régimen común previsto para las importaciones en el IVA y en los derechos arancelarios.

b) Operaciones intracomunitarias. Régimen de las ventas a distancia

En el caso de entregas realizadas en el interior del territorio comunitario, si el mercado estuviese plenamente armonizado, se debería seguir el principio de imposición en origen. La aspiración de la Unión Europea de convertir su territorio en un mercado único, pasa inevitablemente por la implementación de este principio, de manera que se otorgue idéntico tratamiento a las operaciones nacionales o intracomunitarias. La consecución de este objetivo aún no se ha alcanzado debido, principalmente, a las distorsiones fiscales que su aplicación acarrearía a consecuencia de la insuficiente armonización en los tipos impositivos entre los Estados miembros, que se resisten a ceder una mayor cuota de soberanía fiscal a la Unión Europea a costa de sacrificar la consecución de tan ansiado objetivo⁷³.

⁷³ En el informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE sobre armonización de los sistemas fiscales y las políticas financieras de los Estados miembros (Informe NEUMARK), de 7 de Julio de 1962, ya señalaba la necesidad de establecer condiciones de fiscalidad y de gastos públicos semejantes a los que existirían en un espacio económico unificado, objetivo que se podía conseguir con una armonización suficiente de los sistemas fiscales, no siendo necesaria alcanzar una uniformidad de los mismos. La Primera (1967/227/CEE, de 11 de Abril), Segunda (1967/228/CEE, de 11 de Abril) y Sexta Directiva en materia de armonización del IVA en los Estados miembros, marcan una primera etapa al alcanzar un considerable grado de armonización de las bases y de los elementos impositivos anteriores a su conformación.

El *Libro Blanco* de la Comisión Europea *La consolidación del mercado interior* COM (85) 310 Final, de 28 de Junio, inicia una segunda etapa en el proceso armonizador, aún inconclusa, dirigida hacia la armonización de tipos impositivos. La Comisión inicia con este trabajo una frenética actividad estudiando la situación existente en materia de tipos en los distintos Estados miembros, estableciendo las medidas a seguir para alcanzar la deseada armonización, y una vez conseguida, los problemas que se presentarían en un mercado único basado en el principio de origen, especialmente la obtención de la recaudación total (destinatario no es sujeto pasivo del IVA) o parcial (destinatario es un sujeto pasivo IVA), por parte del país donde esta establecido el vendedor, cuando esta correspondería a aquel en el que materialmente se produce el consumo, así como en las soluciones posibles. Fruto de esta actividad son, entre otras:

Comunicación *Plena realización del mercado interior: armonización de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de los impuestos indirectos* COM (87)320 final, de 21 de Agosto

Documento de trabajo *Plena realización del mercado interior: implantación de un mecanismo de compensación del IVA para las ventas intracomunitarias* COM (87) 323 final, de 21 de Agosto.

Comunicación *Plena realización del mercado interior y aproximación de los impuestos indirectos* COM (89) 260 final, de 14 de Junio.

Para un estudio en profundidad sobre la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en el IVA puede consultarse, CORONA,J.F., y VALERA,F., *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1989; CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLAR, y DE LA HUCHA CELADOR,F., *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990; MATA SIERRA, M.Í., *El IVA Comunitario: configuración de un sistema definitivo*, Lex Nova, 1995; ALONSO

Ante este problema, los Estados miembros optaron por la aplicación de un régimen transitorio hasta que las circunstancias posibilitaran la aplicación intracomunitaria del principio de tributación origen⁷⁴. Este régimen transitorio que quince años después continúa vigente sigue, como norma general, principios de tributación antagónicos dependiendo de la naturaleza del destinatario.

Así, salvo supuestos especiales⁷⁵, sigue el principio de tributación en destino cuando el adquirente sea un sujeto pasivo, utilizando el mecanismo de la autorrepercusión por parte del adquirente. El vendedor expedirá una factura sin IVA, ya que la entrega intracomunitaria a otro sujeto pasivo quedaría sujeta y exenta, siendo la exención plena y permitiendo con ello la deducción de las cuotas de IVA soportadas al vendedor. A su vez, el sujeto pasivo adquirente, tendría que autorrepercutirse el IVA correspondiente a la operación y declararlo en su autoliquidación, al devengarse el nuevo hecho imponible establecido por el régimen transitorio, la adquisición intracomunitaria, y convertirse éste obligado tributario del IVA devengado.

GONZÁLEZ, L.M., CORONA RAMÓN, J.F., y VALERA TABUENA, F. *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Cedecs, Barcelona, 1997; y MONTERO VALERO, P.A., *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*, Consejo Económico y Social (CES), 2001.

⁷⁴ Ante los problemas expuestos y la decidida apuesta por eliminar las barreras fiscales el 1 de Enero de 1993, la Comisión planteó la aplicación de un régimen transitorio hasta que se alcanzase la deseada armonización de tipos y un acuerdo sobre el mecanismo de compensación. Planteó la modificación de la propuesta de Directiva por la que se completa el sistema común del IVA *Régimen impositivo transitorio ante la perspectiva del establecimiento del mercado interior* COM (90) final, de 19 de Junio, y la nueva modificación de ésta COM (91) 157 final, de 2 de Mayo, que se transformaron en:

Directiva 91/680/CEE, de 16 de Diciembre, que regula el régimen transitorio vigente en la actualidad.

Directiva 92/77/CEE, de 19 de Octubre, sobre armonización de tipos.

Reglamento 92/218/CEE, de 27 de Enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos.

⁷⁵ Normalmente establecidos para evitar costes indirectos excesivos. Para ello, mientras que las operaciones del sujeto no sobrepasen un volumen determinado, se le otorga la posibilidad de que tribute en origen, mientras que en caso contrario, y para evitar un quebranto mayor al Estado de destino, se vuelve a la regla general de tributación en destino. Este es el caso de las *adquisiciones intracomunitarias no sujetas*, reguladas en el art. 14 LIVA y 3 RIVA. Estas son consideradas en el país de la venta como entregas intracomunitarias no exentas, art. 25 LIVA, y por tanto, sometidas a tributación en origen, pero siempre que el adquirente no sobrepase el límite de compras intracomunitarias previsto en la normativa de su Estado, en el año precedente o en el curso del ejercicio vigente (el art. 14. Dos LIVA lo fija en 10.000€, excluyendo el IVA devengado en las compras intracomunitarias). Mientras se mantenga por debajo de este, la operación quedaría inexcusablemente sometida a gravamen en destino, con lo que el adquirente tendría que autorrepercutirse el IVA español e ingresarlo en su administración. GARCÍA-ROYO MUÑOZ, L.G. y CALATAYUD PRATS, I., "Adquisiciones intracomunitarias de bienes", DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA UNIVERSIDAD DE GRANADA, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, Granada, 2001, págs. 234-236.

Sin embargo, y de nuevo salvo ciertas excepciones⁷⁶, en el caso de que el *destinatario fuese un particular, sigue la regla de tributación en origen*.

En este último caso, una de esas excepciones se presenta en el régimen de las ventas a distancia, previsto en el art. 68.3 y 4 LIVA. En éste, el vendedor, que tiene que encargarse del transporte del bien directa o indirectamente, que realiza entregas intracomunitarias no exentas⁷⁷ o entregas intracomunitarias a destinatarios que no tienen la condición de sujetos pasivos⁷⁸, tiene la facultad de elegir el lugar donde tributar, origen o destino siempre que el importe total de estas entregas en el país de llegada no sobrepase el límite previsto en la normativa de aquel Estado⁷⁹. Por el contrario, si las ventas totales del sujeto en cada uno de los Estados comunitarios sobrepasasen el límite previsto en la normativa de éstos, automáticamente quedaría obligado a tributar en destino.

La finalidad de este régimen va encaminada a evitar costes de cumplimiento excesivos cuando el sujeto pasivo no obtuviese unas ventas considerables en la jurisdicción de destino. Si éste realiza ventas a distancia de escaso valor en múltiples Estados, de no aplicarlo, y dada la inoperatividad de la regla de la inversión del sujeto pasivo para supuestos en los que el adquirente es un par-

⁷⁶ Junto con el régimen de las ventas a distancia, otra excepción la supone el caso de las adquisiciones en otro Estado miembro de medios de transporte nuevos. Se persigue que la tributación en todos los casos, con independencia de la naturaleza del adquirente, empresario o se realice en destino, para evitar que los particulares acudan a realizar la compra a aquellos Estados miembros con tipos impositivos más bajos. Para ello la normativa les otorga a estos la consideración de empresarios a efectos del IVA, convirtiéndolos de forma extraordinaria y a efectos de esta operación en sujetos pasivos. El particular, al igual que el empresario, cuando adquiera el bien, tendrá que ingresar el IVA devengado, pero al contrario que este, no podrá deducirse la cuota soportada por ser el consumidor final. Por contra, en el caso de que realice la entrega del medio de transporte nuevo, podrá deducir todo o parte de las cuotas soportadas en la adquisición previa del mismo.

⁷⁷ Por ser el destinatario una persona cuyas adquisiciones intracomunitarias no estuviesen sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el art. 14 LIVA o del precepto equivalente en el Estado intracomunitario de destino.

⁷⁸ Siempre y cuando la operación no verse sobre medios de transporte nuevos, bienes objeto de instalación o montaje o bienes que queden sometidos al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

⁷⁹ La Directiva 680/91/CEE estableció que los Estados miembros podían establecer ese límite entre 35.000 y 100.000 Ecus. España optó por la primera cuantía, y atendiendo al tipo de cambio entre el Ecu y la peseta, fijó el límite en 4.550.000 pts. Sin embargo, debido a la entrada en vigor del euro como moneda única, a la traslación a esta moneda de todas las cuantías fijadas en ecus en la normativa, y a los tipos de cambio fijos establecidos para cada una de las monedas nacionales respecto al euro, distintos a los que a principios de la década de los 90 se aplicaban respecto al ecu, ese valor en pesetas ha quedado fuera de los límites actuales, entre 35.000 y 100.000 € (5.823.510 y 16.638.600 pts.). Por ello, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el ejercicio 2002 ha sustituido el límite anterior por el de 35.000 €.

ricular, podría quedar sometido a unas obligaciones de cumplimiento que le supondrían un coste desmedido en relación a sus ventas.

En caso extremo, cuando realizase ventas en todos los Estados del territorio comunitario del IVA, de no establecerse el régimen potestativo de tributación en origen, tendría que aplicar la normativa de cada uno de esos Estados y transferir las cantidades correspondientes a las distintas Administraciones tributarias. Esto podría hacer que el sujeto soportase unos costes de cumplimiento tan altos que le llevasen a:

- Abandonar acciones de ventas dirigidas a algunos territorios comunitarios, debido a que no le fuese rentable en ellos su actividad de venta a distancia, desincentivando la competencia intracomunitaria, objetivo diametralmente opuesto al perseguido por la Unión Europea, dirigido a convertir el territorio comunitario en un mercado único.
- Defraudar por incumplimiento de las obligaciones tributarias exigidas en cada Estado donde realizase ventas a distancia, no declarando estas actividades; circunstancia difícil de constatar por las Administraciones fiscales debido a la imposibilidad de aplicar el sistema de control cruzado de información en estos casos, al no estar los destinatarios, consumidores finales, obligados a presentar declaraciones informativas.

2.2.2. Prestaciones de servicios

Las operaciones de comercio electrónico indirecto que traten sobre servicios mantienen el mismo régimen fiscal que si se hubiesen contratado de forma tradicional. Seguirán las reglas de localización establecidas en la normativa del IVA para determinar si recaen en el ámbito espacial de impuesto y, por tanto, quedan sujetas, o por el contrario, no quedan localizadas en su interior, sin que presenten especial particularidad.

3. DERECHOS ADUANEROS

La normativa básica aplicable procede del ordenamiento comunitario, en particular el Reglamento 2913/92 del Consejo de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario), y por el Reglamento 2454/93 de

la Comisión, de 2 de julio de 1993, en el que se desarrollan determinadas disposiciones del anterior.

En las derechos aduaneros devengados en las importaciones, al igual que en el IVA, debemos distinguir entre el régimen previsto en las operaciones de comercio electrónico directo e indirecto.

En el comercio electrónico indirecto, cuando el objeto son bienes, la exacción de los derechos arancelarios no presenta especiales dificultades y solo cabe reseñar que al igual que en el IVA, existe una exención o franquicia a los productos de bajo precio, inferiores a 22 €, lo que implica que sino se controla adecuadamente el valor declarado, se ensancharía sensiblemente una vía de defraudación que hasta el momento no había sido especialmente significativa.

Por el contrario, los problemas de calado se presentan, al igual que en el IVA, en el comercio electrónico directo. En este caso, el sistema de exacción de los derechos aduaneros deja de ser operativo. La mercancía digitalizada no requiere transporte físico, y por tanto, el punto fronterizo de control deviene inútil como eje de regulación estas operaciones.

Por un lado, nos podemos encontrar con situaciones de agravamiento del número de casos de defraudación, que ya venían produciéndose con anterioridad, cuando se utilicen redes telemáticas para transmitir servicios accesorios a la importación que, según dispone el art. 32 y 33 del Código Aduanero Comunitario, queden incluidos en el valor en Aduana de las mercancías importadas, base sobre la que se aplicará el porcentaje de los derechos establecidos en el Arancel Aduanero Común. En estos casos, su no inclusión minoraría la recaudación por derechos arancelarios y por IVA, al menos⁸⁰, en la parte correspondiente al arancel, y es que recordemos que dentro del valor de la base imponible del IVA en las importaciones se incluirían los derechos arancelarios⁸¹, por lo que la reducción de los mismos afectaría directamente a la cuota del IVA devengada en la importación.

⁸⁰ Por la naturaleza de estos servicios, sino se incluyen en la base imponible de la importación, normalmente quedarían sujetos a IVA por aplicación de alguna regla especial de localización de servicios, especialmente la de inversión de la regla general, que atendería al lugar donde se encontrase establecido el destinatario.

⁸¹ Art. 11.B.3. de la Sexta Directiva y art. 83.Uno a) LIVA.

Si el importador es una empresa, la detección por los servicios de Aduana de estas operaciones defraudatorias es factible cuando estuviesen incluidos en la contabilidad del importador. La inspección tendría que detectar la existencia de los mismos, demostrar que el contenido de esta documentación estaría relacionado con la mercancía que se importa y que no ha sido declarado en el momento de la importación⁸². Por el contrario, cuando el adquirente sea un particular, difícilmente podrá constatarse esta circunstancia, aunque por la naturaleza de las operaciones resulta excepcional la presentación de este último grupo de supuestos, por lo que tampoco supone un problema recaudatorio de consideración.

No obstante, el problema por antonomasia se plantea cuando el objeto principal de la importación se digitaliza, transmitiéndose vía electrónica. Si el producto se comercializa en formato tangible y se introduce en el territorio aduanero comunitario, se devengarían tanto los derechos aduaneros como el IVA correspondiente, formando parte de la base imponible de ambos el valor global del producto, incluido soporte e información, y añadiéndole, en el caso del IVA, los derechos aduanero devengados⁸³.

Por eso, si ahora se desmaterializan y se suministran a través de redes telemáticas, salvando el control aduanero, tendríamos que plantearnos si seguirían siendo exigibles los derechos arancelarios o si, por el contrario, al perder la corporalidad, la operación ya no podría ser calificada como una importación, dejándose de recaudar los derechos aduaneros por productos esencialmente idénticos a los anteriores, al margen del nuevo tratamiento que en el IVA recibiría la operación.

⁸² Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, op.cit., pag. 529. El informe expone, en la pág.528, el ejemplo de una maquina que es objeto de importación y que adquirida junto a los planos de fabricación. En la sociedad de la información, los planos podrán ser enviados telemáticamente, separando la importación del bien del servicio de diseño y minorando con ello el valor declarado en aduana de la importación.

⁸³ La Sexta Directiva no prevé, cuando su formato es tangible, una regla especial para determinar la base imponible en las importaciones de estos bienes, por lo que en estos casos, sería de aplicación la regla general, que atiende al valor de aduana del producto, que según el Código Aduanero sería el precio efectivamente pagado o a pagar o, en su defecto, el valor de mercado.

A nivel interno, el art. 83.Dos.5º LIVA regula la conformación de la base en importaciones cuando el objeto de la misma son productos informáticos normalizados. En estos casos, expresamente se señala que formarán parte de la base el soporte y el programa o las informaciones que contenga. Por tanto, en cualquier caso, cuando se devenga la importación, la base imponible de estos bienes estará formada por el valor global del producto, al que habría que añadirle los derechos arancelarios devengados y el resto de tributos o gastos accesorios devengados.

El Código Aduanero Comunitario no contiene una definición de importación, pero si que se refiere de forma recurrente a las mercancías como objeto principal de la importación⁸⁴. Por tanto, si atendemos al significado común de éste concepto, el objeto principal de la importación estaría previsto solo para cosas muebles⁸⁵. Por ello, si extendemos la calificación de prestaciones de servicios a estas operaciones, previstas en la normativa IVA y en otras normas comunitarias, al marco jurídico aduanero, no serían exigibles los aranceles a las transmisiones electrónicas procedentes de territorios terceros⁸⁶.

No obstante, esta es una cuestión que debemos tratar en mayor profundidad. Esta situación provoca una clara discriminación entre los productos digitalizables que se sigan comercializando en formato corporal, que serán considerados como importaciones y devengarán los correspondientes derechos aduaneros, respecto a los mismos productos suministrados electrónicamente, que quedarían ajenos a gravamen, vulnerando claramente el principio de Neutralidad intersectorial en la fiscalidad del comercio electrónico, proclamado y aceptado por la Unión Europea y el resto de la comunidad internacional.

Lo cierto es que los derechos aduaneros son un gravamen cuya esencia es discriminatoria, utilizando la tributación como instrumento de incremento del precio para los productos procedentes de territorios terceros. Su finalidad es

⁸⁴ La Organización Mundial de Aduanas define la importación como: “La acción de introducir en un territorio aduanero una mercancía cualquiera”.

⁸⁵ Según el diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, en su vigésimo segunda edición, el primer significado de mercancía sería: “Cosa mueble que se hace objeto de trato o venta”.

⁸⁶ Ahondando en la naturaleza del problema, el Informe de la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL IMPACTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA, op.cit., pag. 525 a 527, señala que: “No existe en el plano internacional, OMC ni en la Organización Mundial de Aduanas (OMA), una definición expresa de la naturaleza jurídica que pueden tener determinadas transacciones de algunos de estos bienes o mercancías susceptibles de transformarse y comercializarse de forma digital; incluso se cuestiona por parte de algunos miembros de las citadas organizaciones si la calificación de estas transacciones debe ser comercio de mercancías, de servicios u otro tipo de comercio (.....). En el seno de la OMC, la cuestión no es pacífica. Algunos Estados miembros de esta Organización además de la Unión Europea consideran que el comercio electrónico de bienes inmateriales debe considerarse prestación de servicios y quedar incardinado en cuanto a su regulación y forma de realización, dentro del Acuerdo General sobre comercio de Servicios (GATS). De esta forma, se tendría un marco definido para el comercio de mercancías (GATT) y otro para el comercio de servicios, haciendo notar que algunos de los principios que inspiran uno y otro son divergentes. Sin embargo, otros miembros de la OMC, EE.UU. principalmente, cuestionan esta posibilidad, alegando que no todo comercio electrónico es prestación de servicios, sobre todo en el caso de que un mismo bien exista como bien material y digitalizado. Si se considera el primer supuesto importación y el segundo prestación de servicios, y se distingue, a efectos de derecho de Aduanas sólo por el medio de conducción del producto, habrá con toda seguridad una distorsión económica”. De todas formas, si estas actividades quedasen sujetas al GATS, al ser calificadas como prestaciones de servicios, tal y como propugna la OCDE y la Unión Europea, éste no contempla la imposición de derechos aduaneros en su ámbito, aunque tampoco existe ninguna cláusula que lo prohíba.

proteger el producto fabricado en el interior del territorio aduanero respecto al resto, estableciendo para estos últimos este gravamen exclusivo que minoraría su competitividad en el mercado interior respecto a aquellos. Además, los Estados también han utilizado esta figura como instrumento recaudatorio y de política internacional, premiando a productos procedentes de Estados amigos con derechos arancelarios bajos o nulos y castigando a los productos de otros Estados con unos derechos aduaneros elevados.

Sin embargo, la desigualdad fiscal que se generaría entre productos objeto de comercio electrónico directo e indirecto, si gravamos los segundos y no gravamos los primeros, provocaría, paradójicamente, para los suministrados telemáticamente la destrucción de la discriminación esencial, basada en la procedencia, pretendida por los derechos aduaneros. Estos no se devengarían y se produciría la equiparación fiscal de los productos, recibiendo un trato uniforme con independencia de su territorio de origen, comunitario o tercero.

Atendiendo al objeto de gravamen de los derechos arancelarios, y sin entrar en el debate económico y político de la procedencia de los mismos en un mundo global, si se dispone de un método de exacción viable que sustituya al vigente en los puntos de control aduaneros, sería plenamente coherente que fuesen exigidos también para estos productos, aunque careciesen de soporte tangible; esto requeriría una reforma del Código Aduanero Comunitario que reconociese estas nuevas modalidades intangibles de importación, otorgando el mismo trato a todos los productos digitalizables, al margen de su modalidad de comercialización, corporal o incorporeal.

La medida indicada respetaría el principio de neutralidad intersectorial. Sin embargo, la igualdad de trato entre ambas modalidades comerciales no tiene porque lograrse exclusivamente aplicando el régimen de los productos tangibles a los productos digitalizados que se transmitan vía electrónica. También existiría otra solución respetuosa con el citado principio y de carácter plenamente liberal, que consistiría en no someter los productos digitalizables, en ninguna de sus dos modalidades de presentación, a los derechos arancelarios⁸⁷; o, tal y como ocurre en EE.UU., someter a tributación solamente el valor del soporte físico, sin gravar el contenido, cuando la mercancía entre en su territorio de forma

⁸⁷ Recomendación 168 del Informe de la COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL IMPACTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA, op.cit., pag.528, que contempla las dos opciones indicadas a efectos de eliminar discriminaciones entre productos tangibles y digitalizados, esencial y funcionalmente idénticos: aplicarles un mismo régimen aduanero, gravándolos o quedando ajenos a gravamen.

tangible y por la aduana. El soporte físico no acompaña al producto cuando la operación se produce a través de una descarga electrónica, y por tanto, se trata de un elemento material que solo está presente cuando se acuerda que el objeto de la transacción sea corporal. Gravar solo el soporte físico significaría someter al mismo régimen fiscal el contenido, en este caso a través del no gravamen⁸⁸.

El estado de la cuestión en el plano internacional lo marcan el Acuerdo bilateral entre la Unión Europea y EE.UU., concertado el 5 de septiembre de 1997 y diversas Declaraciones Ministeriales emanadas en el seno de la Organización Mundial del Comercio (OMC), que vienen siendo respetadas hasta el momento. Nos referimos a la Declaración Ministerial de Ginebra sobre Comercio Electrónico Mundial, de 20 de mayo de 1998 y, posteriormente, la Declaración Ministerial de Doha, del 14 de noviembre de 2001, (párrafo 34) y la Declaración Ministerial de Hong Kong, adoptada el 18 de diciembre de 2005 (párrafo 46). En todas ellas se aboga por no gravar con los derechos arancelarios las transmisiones electrónicas transfronterizas; y pese a que estos acuerdos tienen carácter temporal, lo cierto es que parece que la tendencia de mayor peso, liderada por EE.UU., apuesta por mantener la moratoria existente de forma indefinida, y de momento, sigue triunfando.

A juicio del gobierno estadounidense, sería ilógico que una organización comprometida con la liberalización del comercio como la OMC previese respaldar la imposición de aranceles en una esfera del comercio que ha surgido, en gran medida, porque los obstáculos comerciales eran mínimos; y ha señalado que una de las medidas más positivas que la OMC podría adoptar con el fin de fomentar el crecimiento del comercio electrónico sería hacer permanente la moratoria relativa a la imposición de derechos de aduana sobre las transmisiones electrónicas⁸⁹.

⁸⁸ Así se viene manifestando el gobierno de los EE.UU., al indicar que *“Si el objetivo es igualar el trato otorgado a los productos suministrados en forma física y electrónica, en lugar de intentar imponer un derecho sobre el producto suministrado electrónicamente, un curso de acción con efecto más liberalizador sería reducir el derecho, de existir, aplicado al producto suministrado en forma física”* Comunicación de los Estados Unidos, de 8 de julio de 2003, al Programa de trabajo sobre el comercio electrónico de la OMC. Postura reiterada por este país en el Sexto debate específico sobre el comercio electrónico celebrado los días 7 y 21 de noviembre de 2005 bajo los auspicios del Consejo General de esta institución.

⁸⁹ Comunicación de los Estados Unidos, de 8 de julio de 2003, al Programa de trabajo sobre el comercio electrónico en la OMC. Postura reiterada por este país en el Sexto debate específico sobre el comercio electrónico celebrado los días 7 y 21 de noviembre de 2005 bajo los auspicios del Consejo General de esta institución, donde se abordó la cuestión y finalmente se acordó esperar hasta la reunión de 2006 para abordar en profundidad esta decisión.

Ahora bien, no olvidemos que los Estados directamente beneficiados por la no aplicación de aranceles en el comercio electrónico directo son aquellos que tienen una fuerte industria en el sector, lo que hace que el país que con más ahínco la defiende sea, sin duda EE.UU., como Estado exportador neto. De hecho fue su gobierno el que de, forma apresurada, invitó al resto de Estados a firmar estos Convenios⁹⁰.

Por ello, las jurisdicciones importadoras netas, entre las que se encontraría la Unión Europea y España, deben analizar en profundidad si la permanencia indefinida de este estatus beneficia o perjudica a sus intereses sopesando, por un lado, la pérdida de ingresos arancelarios y, por el otro, la mayor eficiencia y el aumento de la actividad económica resultantes de la utilización de estos productos.

En cualquier caso, técnicamente resultaría idóneo articular un mecanismo capaz de posibilitar al legislador europeo, que es el competente para implantar cambios normativos en materia aduanera, optar por cualquiera de las alternativas expuestas, siendo únicamente criterios políticos o económicos, y no técnicos, los que determinasen su elección.

4. IMPUESTOS QUE GRAVAN LA OBTENCIÓN DE RENTA Y EL BENEFICIO EMPRESARIAL: IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES, IRPF E IRNR

El comercio electrónico genera un *volumen de negocio* susceptible de gravamen como renta obtenida por los agentes económicos que comercien a través de las redes informáticas.

Por ello nos vamos a centrar en los tributos que gravan los beneficios derivados de actividades económicas en el ordenamiento jurídico español:

- a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, regulado en la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (LIRPF).

⁹⁰ “The Internet Tax Freedom Act”, op.cit., incluía una declaración del Congreso instando al Presidente de los EE.UU. a desarrollar una política fiscal bilateral, regional y multilateral que impida el establecimiento de barreras arancelarias sobre el comercio electrónico. AGULLÓ AGÜERO, A “El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico” Actualidad informática Aranzadi, nº33/1999.

- b) El Impuesto sobre Sociedades, recogido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
- c) El Impuesto sobre la Renta de No Residentes, contemplado en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR).

No obstante, es posible que el contribuyente pueda alegar la aplicación de algún Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia de renta firmado por España. Como es sabido, en el caso de que fuesen aplicables, el art. 96 de nuestra Constitución determina que prevalecerán sobre la normativa interna y, por tanto, se deberían aplicar los criterios contenidos en el mismo para establecer cual es el Estado contratante competente para gravar la renta y la forma en que tendría que hacerlo.

En caso de no ser aplicable ningún Convenio, acudiríamos directamente al marco normativo interno conformado, básicamente, por la regulación de los tres tributos anteriormente indicados.

4.1. Obligación personal de contribuir: Residencia fiscal y establecimiento permanente como vínculos personales del contribuyente con el territorio

El principio de soberanía fiscal es el poder atribuible a cada Estado para someter a imposición aquellos hechos que, teniendo algún vínculo con el mismo, denoten capacidad económica. En su vertiente externa, este principio no es más que el reconocimiento explícito a cada jurisdicción para diseñar y regular de forma autónoma su propio sistema fiscal⁹¹.

Sin embargo, el alcance de la independencia de los Estados para abordar su política tributaria no resulta ilimitado. Se requiere que exista una conexión suficiente entre alguno de los elementos, objetivo o subjetivo, del hecho imponible y el Estado en cuestión. Siempre que esa conexión exista y sea suficiente, el Estado no necesita que la configuración de la relación jurídico tributaria esté conforma-

⁹¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, (1975) "Derecho Fiscal Internacional", *Hacienda y Derecho I*, I.E.P.; FERREIRO LAPATZA, José J., (1996) *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcia Pons, Madrid.

da exclusivamente por elementos nacionales, sino que también podrán aparecer otros, subjetivos y/o objetivos, de carácter internacional.

No obstante, la condición o la naturaleza del sujeto y el hecho objetivo que realiza, no solo deben ser entendidos como límites del principio de soberanía fiscal, sino también como caracteres que lo dotan de contenido, ya que en base a ellos se establecen los criterios de sujeción de los diferentes tributos.

La vinculación de los hechos gravables con el Estado se concreta en los criterios de sujeción previstos en cada tributo, distinguiéndose dos grandes grupos: Personales y reales.

Los sistemas fiscales, lejos de considerarlos excluyentes, los combinan y los utilizan para atraer todas la manifestaciones de riqueza relacionadas con su jurisdicción, por obligación personal o real.

Los criterios de naturaleza real someten los hechos a imposición en el lugar de la fuente, en el lugar donde se originan. Focalizan su atención en el hecho, quedando el sujeto que los realiza, residente o no residente, nacional o extranjero, y que se convierte en contribuyente, obligado a responder solo de la capacidad económica manifestada en el mismo, no por toda su renta mundial. Un ejemplo clásico sería el IVA, que tiene como objeto gravar el consumo final que se produce en el interior de una jurisdicción, con independencia de los consumos efectuados por ese sujeto en otros lugares.

Por el contrario, los criterios de sujeción de tipo personal relacionan al sujeto pasivo con la jurisdicción fiscal porque aquel detenta una condición directa y estable con éste, en virtud de la cual se somete a gravamen por su renta mundial, con independencia del lugar de su obtención. Esa condición personal del contribuyente utilizada por la mayor parte de Estados para justificar su derecho a gravar sus rentas suele ser la residencia fiscal y el establecimiento permanente⁹².

En esta línea, nuestro ordenamiento impone la obligación personal de contribuir a todos aquellos que sean residentes, gravando su renta mundial, a través

⁹² En el caso de las personas físicas, la nacionalidad del sujeto también es utilizada como punto de conexión en alguno país, como EE.UU.. No obstante el resto de los Estados miembros de la OCDE se inclinan por la utilización del criterio de la Residencia.

de dos tributos de aplicación alternativa, dependiendo de la naturaleza personal del perceptor de las rentas: El IRPF y el Impuesto sobre Sociedades⁹³.

Junto a la residencia fiscal, como criterio de sujeción personal por excelencia en los ordenamientos fiscales, se ha generalizado en la mayor parte de los mismos el establecimiento permanente, consolidándose lo que la doctrina califica como principio de personalización del establecimiento permanente, en virtud del cual se convierte a éste en punto de conexión y sujeto pasivo de las rentas que le son atribuibles, de forma similar a como si se tratase de un residente. En base a esta equivalencia, las rentas mundiales generadas por un establecimiento permanente se someten a gravamen en la jurisdicción donde se localice el mismo y no donde se sitúe la residencia fiscal de su titular.

El establecimiento permanente, localizado en un Estado diferente a la jurisdicción de residencia de su titular, fragmenta la tributación de las rentas obtenidas por el conjunto de la empresa. Las rentas que le sean atribuibles al establecimiento permanente serán gravadas conforme a la normativa del Estado donde radique, con independencia del lugar de procedencia de las mismas⁹⁴.

Como señaló DE JUAN LEDESMA *“la legislación española ha evolucionado desde considerar al establecimiento como un caso de obligación real de contribuir (es decir, incluyendo en su base sólo las rentas obtenidas en el país de la fuente), a un supuesto de obligación personal (diga lo que diga la literalidad de la norma) integrando en la base todas las rentas, cualquiera que sea su fuente, incluso la proveniente de países terceros, es decir, gravando el beneficio mundial”*⁹⁵.

⁹³ GALTÉS VICENTE, Meritxell, “El concepto de Residencia de las Personas Físicas” Revista Economía Social y de la Empresa, nº37/2001, manifiesta que el principio de imposición por la renta mundial ha sido tradicionalmente defendido por los Estados como criterio de imposición. *“El argumento más importante usado por la mayoría de los legisladores se basa en el mantenimiento de la estructura de un Estado y los beneficios sociales que de ella se derivan. El deber de contribuir está vinculado a las ventajas que el contribuyente obtiene de su pertenencia a la colectividad, directa o indirectamente, por medio de los bienes o servicios públicos que le permiten el vivir o actuar en un territorio (...) El fundamento de la relación entre el contribuyente y la norma tributaria en un territorio determinado no es otro que el de la pertenencia política, social y económica a un ordenamiento jurídico que sujeta su conducta y grava los resultados que genera, en tanto manifestaciones de capacidad económica, como deber de contribuir al levantamiento del gasto público, por las ventajas y beneficios que le procura la respectiva vida económica colectiva”*.

⁹⁴ En efecto, a nivel nacional, el art. 15.1 TRLIRNR establece que *“Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención (...)”*.

⁹⁵ Para profundizar en el estudio de esta cuestión consúltese a DE JUAN LEDESMA, Alvaro, *“La personalización de los establecimientos permanentes”*, Revista de Estudios Financieros, nº146/1995.

Por tanto, a través de esta calificación jurídica el establecimiento permanente se individualiza fiscalmente, separándose de la sede o lugar de residencia fiscal de la empresa, y simultáneamente se establece un paralelismo entre ambos conceptos, que raya la equiparación. En efecto, basta repasar en el seno de la Unión Europea las Sentencias del TJCE de 28 de enero de 1986 asunto 270/83; 13 de julio de 1993 asunto C-330/91; de 15 de mayo de 1997 asunto C-250/95; de 29 de abril de 1999 asunto C-311/97 y de 21 de septiembre de 1999, asunto C-307/97, que desarrollan del principio de no discriminación en materia de libertad de establecimiento y que equiparan fiscalmente a los residentes y a los establecimientos permanentes pertenecientes a no residentes en ese Estado, pero residentes en otro Estado miembro, lo que provocó que los legisladores nacionales introdujesen modificaciones en las normativas internas para adaptarse a esta nueva jurisprudencia.

En lo que a las operaciones de comercio electrónico respecta, este planteamiento resulta invariable. Habrá que determinar quien es el titular que desarrolla las actividades comerciales, y una vez identificado, evaluar si se trata de un residente fiscal o, en su caso, si está llevando a cabo la actividad desde un establecimiento permanente situado en el territorio nacional.

Si se determina que el sujeto es residente fiscal en España, el beneficio fiscal obtenido por éste quedaría sometido al IRPF –si se trata de una persona física, de una entidad civil o de una entidad sin personalidad jurídica–, o al impuesto sobre sociedades, si fuese otro tipo de persona jurídica.

Si no es residente pero dispone de establecimiento permanente en el territorio nacional, el beneficio empresarial quedaría sometido al IRNR.

Esto nos lleva a exponer, siquiera brevemente, los conceptos de residencia fiscal y de establecimiento permanente en nuestro ordenamiento y su aplicación a los sujetos que realizan comercio electrónico.

4.2. Residencia fiscal

La residencia fiscal en el ordenamiento jurídico español viene regulada en los arts. 8 y 9 de la LIRPF y en el art. 8.1 del TRLIS. De hecho, los arts. 5 y 6 del TRLIRNR definen como contribuyente del citado impuesto a las personas físicas y a las entidades que perciban rentas en territorio español y que tengan la con-

dición de no residentes, considerando que la residencia en territorio español se determinará de acuerdo con lo dispuesto en los citados artículos.

Por otro lado, tenemos que tener presente que se pueden plantear supuestos de doble o múltiple imposición internacional, en los que varios Estados atraen a su territorio rentas obtenidas por un sujeto, gravándose una misma renta en varias jurisdicciones distintas⁹⁶.

Cuando se presentan estos supuestos de doble imposición internacional, y con el ánimo de evitarlos, los Estados pueden adoptar medidas unilaterales, renunciando a gravar total o parcialmente la renta que ya ha sido gravado en otro territorio; o lo que resulta cada vez más usual, dilucidar cual de los Estados en conflicto gravará la capacidad económica manifestada por el contribuyente en virtud de las reglas establecidas en un Convenio Internacional firmado previamente entre ambos.

Normalmente estos Convenios tienen carácter bilateral, y en el caso de España, atendiendo a los suscritos hasta la fecha, se viene utilizando como referencia el Modelo Convenio OCDE para eliminar la doble imposición internacional sobre la obtención de renta o la titularidad de patrimonio. En él resulta vital el concepto de residencia fiscal por:

- a) Servir como criterio de determinación del ámbito subjetivo del Convenio. Esto es, solo podrán acogerse a él aquellos que sean residentes conforme a lo dispuesto en el Modelo Convenio OCDE, que a su vez en su art. 4.1 se remite a la normativa interna de cada Estado firmante. Debemos de destacar que este artículo establece como requisito que el concepto de residencia previsto por cada Estado vincule al sujeto por obligación personal, sometiendo a gravámenes su renta mundial⁹⁷.

⁹⁶ Los motivos que originan estos supuestos de múltiple imposición internacional traen varias causas: En primer lugar, cuando distintas jurisdicciones, una por obligación personal (residencia y establecimiento permanente) y otra por obligación real (fuente) de contribuir, sometan a tributación una misma renta. En segundo, porque el sujeto pueda ser considerado residente, simultáneamente en varias jurisdicciones debido a la utilización por parte de los Estados de varios criterios para atraer la residencia (sede de dirección efectiva, domicilio social, gestión, residencia, etc.), o simplemente por la descoordinación de esos conceptos en cada Estado.

⁹⁷ El Modelo de Convenio de la OCDE establece en su artículo 4.1.: “1. A los efectos de este Convenio, la expresión “residente de un Estado contratante” significa toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo por razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus subdivisiones políticas o entidades locales. Esta expresión no incluye, sin embargo, a las personas que estén sujetas a imposición en ese

- b) Resolver los casos en que la doble imposición se produzca como consecuencia de la doble residencia.
- c) Resolver los casos en que la doble imposición resulte del gravamen en el Estado de residencia y en el Estado de la fuente o situación.

De manera que un ámbito como el comercio electrónico, marcado por la internacionalización de las operaciones y, por consiguiente riesgo de supuestos de doble imposición internacional, no podemos obviar el concepto de residencia fiscal en el marco de estos Convenios, máxime cuando sabemos que prevalecerán sobre la normativa interna en virtud del art. 96 de la Constitución.

4.2.1. Residencia de la persona física

a) *Criterios de determinación de la Residencia fiscal en el IRPF y en el Modelo Convenio OCDE.*

El art. 9.1. LIRPF recoge tres criterios que determinan cuando la persona física será considerada residente fiscal en el territorio nacional: centro de intereses económicos (*Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta*), permanencia temporal (*que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español*) y vinculación familiar (*se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél*)⁹⁸.

Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado, o por el patrimonio situado en el mismo”.

⁹⁸ El art. 9.1. de la LIRPF establece que “1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

a. *Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados paraíso fiscal, la Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*

Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.

b. *Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

No resulta necesario que concurren todos estos criterios, sino que bastará con que se cumpla alguno de ellos. Por otro lado, los dos primeros, a excepción del cómputo de las ausencias esporádicas en el criterio de permanencia temporal, son irrevocables, de manera que cuando se cumplan se le imputará al sujeto la condición de residente fiscal en España, con independencia de que pueda demostrar que también es residente en otra jurisdicción, conforme a la normativa de ésta.

1. Permanencia Temporal superior a 183 días anuales

Para determinar la fecha de inicio del cómputo de permanencia, si la persona física reside en España con anterioridad al 1 de Enero de cada año, será la fecha del inicio del periodo impositivo la que determine el inicio del periodo de permanencia.

Respecto al cómputo de la permanencia temporal, debemos señalar que la prueba material y definitiva de permanencia en el territorio nacional, efectuada en términos horarios y habida cuenta de la libre circulación de personas, resulta muy difícil⁹⁹. Este problema de cómputo es resuelto mediante la incorporación de una presunción iuris tantum que considera incluidas las ausencias esporádicas del territorio español a efectos de la cuantificación del periodo de permanencia, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país.

Ni la ley ni su desarrollo reglamentario aclaran que se entiende por ausencias esporádicas. No se fija un límite de tiempo que distinga el carácter de la ausencia como esporádico o definitivo. Una interpretación rígida del precepto, que intenta ensanchar al máximo la consideración de residente, se refleja en los pronunciamientos de la DGT de 27 de Junio de 1997 y de 23 de Febrero de 2000, en los que no asocia la ausencia temporal con un límite de tiempo, presumiendo que todas las ausencias serán esporádicas. Esto nos puede llevar a situaciones radicales y ciertamente atípicas como que una persona que viene a España el 1 de Enero y se marcha el mismo día, y regresa el 31 de Diciembre del mismo

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

⁹⁹CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor “La fiscalidad de los no residentes en España: Elementos subjetivos” Dir. CORDÓN EZQUERRO, Teodoro, *Manual de fiscalidad. Internacional, Instituto de Estudios Fiscales*, 2001.

periodo impositivo y para marcharse ese mismo día, pueda considerarse, según tenor literal de este precepto, como residente en territorio español, al computar el resto del año que no permanece en territorio como ausencia esporádica.

En todo caso, el artículo permite que esta presunción pueda ser eliminada cuando el sujeto presente certificado de residencia fiscal expedido por las autoridades tributarias en otro Estado, salvo que se trate de un paraíso fiscal, en cuyo caso no basta con el mero certificado de residir en él, sino que hay que aportar otras pruebas que demuestren la permanencia en ese territorio durante más de 183 días.

En materia de prueba, la LIRPF no establece que pruebas serán admisibles, por lo que entendemos que será aplicable el principio general de libertad de prueba. Como señaló GÓMEZ CALLEJA a la luz de la doctrina de la DGT¹⁰⁰, la solución habrá de ser casuística, lo cual redundará en la seguridad jurídica del contribuyente¹⁰¹.

Así, si acudimos a las Resoluciones del TEAC de 7 de julio y de 8 de octubre de 1999 y de 9 de febrero de 2001, observamos como para probar la residencia en España de la persona física tiene en consideración aspectos tales como el lugar de uso de las tarjetas de crédito o débito, movimientos de cuentas bancarias, fecha de firma de varios contratos, consumos de luz y agua de los inmuebles localizados en España titularidad de éste, pagos a personal de servicio, declaraciones de terceros sobre la permanencia en territorio español de la persona física, etc.)

Respecto a esta acreditación de residencia fiscal en otro Estado, la norma tampoco se refiere a los requisitos que debe cumplir, aunque la doctrina reiterada de la DGT ha señalado que:

- Debe expresar que la persona tiene su residencia fiscal en el Estado que lo expide.
- Debe estar sujeto a imposición en el mismo por su renta mundial.
- Debe ser expedido por la Autoridad fiscal competente.

¹⁰⁰ En este sentido, la Resolución de la DGT, de 22 de Junio de 1999, señaló que: “La apreciación de pruebas aportadas habrá de ser efectuada en cada supuesto concreto por la Administración tributaria, sin que pueda enunciarse de modo general y teórico los medios de prueba que sirven para demostrar la permanencia efectiva, que procederá analizar caso por caso cada supuesto”.

¹⁰¹ GÓMEZ CALLEJA, Isabel, “La residencia fiscal en las nuevas leyes del IRPF e IRNR. Posibles problemas de constitucionalidad” Gaceta Fiscal, nº195/2001

- En el caso que exista un Convenio para evitar la doble imposición se adjuntará un certificado de residencia fiscal expedido por la Autoridad fiscal correspondiente, en el que deberá constar expresamente que el contribuyente es residente en el sentido del Convenio¹⁰².

2. Núcleo principal o centro de intereses económicos

Este criterio tiene su origen en el centro de intereses vitales establecido en el art. 4.2 del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición internacional en los impuestos que gravan la renta y el patrimonio.

En los supuestos en los que una persona física es considerada residente fiscal en varios Estados conforme a la normativa interna de cada uno de ellos, teniendo éstos suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional basado en el Modelo Convenio OCDE, resulta primordial a efectos de la aplicación del mismo determinar cual de ellos tendrá la consideración exclusiva de Estado de residencia. Para ello se establece en el art. 4.2 del Modelo de Convenio OCDE una serie de criterios jerárquicos y preferentes, que por este orden serían:

- 1º La vivienda permanente. No requiere que la persona sea propietaria del inmueble, bastará con que lo posea con carácter permanente. Como señala los comentarios del Tratado a este artículo, que la persona lo haya amueblado y reservado para su uso con intención de permanencia.
- 2º Centro de intereses vitales. Atiende al lugar donde se encuentran sus relaciones personales, familiares y sociales de la persona, donde se encuentra su negocio o el lugar desde donde gestiona su patrimonio.
- 3º Presencia Habitual. Se refiere a estancias de cualquier tipo, por cualquier razón y en cualquier lugar: viviendas, hoteles, etc.
- 4º Nacionalidad.

Si ninguno de estos criterios fuese suficiente para determinar la residencia en un Estado en perjuicio del otro, la cuestión se resolverá mediante la aplicación del procedimiento amistoso contenido en el art. 25 del Convenio, por el que las

¹⁰² Entre otras, las Resoluciones de la DGT de 30 de Diciembre de 1992, 25 de Mayo de 1998 y de 25 de Febrero de 2002.

partes, de mutuo acuerdo, determinaran la jurisdicción a quien se atribuirá la residencia fiscal en exclusiva.

Pues bien, el criterio de centro de intereses económicos en el IRPF se encuentra inspirado en el centro de intereses vitales en el Modelo Convenio OCDE.

A nivel nacional, la falta de desarrollo reglamentario al respecto provoca que nos asalte la duda de cómo determinarlo. Atendiendo a la doctrina, podemos plantear algunas variables que podrían ser tomadas como indicativas del mismo:

- a. El lugar donde se obtiene la mayor parte de renta.
- b. El lugar desde donde se gestiona o se administra.
- c. El lugar donde se encuentra ubicado la mayor parte de su patrimonio.
- d. La conjunción de todas o de algunas de ellas.

No obstante el argumento de mayor peso lo podríamos basar en el contenido del art. 72 LIRPF, donde se establecen los criterios para determinar la residencia en el seno de una Comunidad Autónoma. Este precepto señala como primer criterio, el mayor número de días de permanencia física, computando las ausencias esporádicas y presumiendo la permanencia cuando en esa Comunidad Autónoma radique su vivienda habitual. No obstante, el punto segundo del art. 72 LIRPF establece que cuando no fuese posible determinar la permanencia de esta forma, se considerará residente en el territorio de la comunidad autónoma donde tengan su principal centro de intereses, entendiendo por tal el territorio donde obtenga la mayor parte de la base imponible del IRPF, aclarando este concepto en virtud de la naturaleza de la renta.

Así en el caso de los rendimientos del trabajo, se entenderán obtenidos donde radique el centro de trabajo respectivo, si existe. Este criterio coincide con el indicado por gran parte de la doctrina, que tradicionalmente se ha inclinado por considerar como criterio principal el lugar de procedencia de las rentas, argumentando que el hecho de que nos encontremos ante un impuesto que grave la obtención de renta debe hacer que este sea el criterio definitorio, a falta de aclaración normativa o jurisprudencial¹⁰³.

Sin embargo, esta posición doctrinal resulta cuestionable para muchas actividades propias de la Sociedad de la Información, prestadas a distancia a través de

¹⁰³ Entre ella, citamos a título de ejemplo a; CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor, “La fiscalidad de ...” op.cit; GÓMEZ CALLEJA, I., “La residencia fiscal...”, op.cit.

redes telemáticas. En el ámbito de los rendimientos del trabajo personal, cada vez son más los empleos que no requieren presencia física del trabajador en un centro físico de la empresa contratante. Los programadores informáticos, los periodistas, los columnistas, los traductores, etc., son solo una muestra de profesionales cuya actividad puede prestarse desde cualquier parte del planeta, con independencia de donde se encuentre la sede de su compañía, en lo que se ha venido a llamar teletrabajo, como un nuevo fenómeno propio y característico de la Sociedad de la Información. La presunción de que el lugar donde se encuentre la empresa contratante es la jurisdicción de residencia fiscal del teletrabajador, sin tener en consideración otras variables, pierde credibilidad.

En el caso de rendimientos derivados de actividades económicas, ya sean empresariales o profesionales, se entenderán obtenidos *donde radique el centro de gestión* de cada una de ellas. La utilización de este criterio para este tipo de rentas también parece desprenderse de la respuesta de la DGT de 11 de Febrero de 2002¹⁰⁴ y además estaría en coherencia con el criterio utilizado en el Impuesto sobre sociedades para determinar la residencia fiscal de la entidad: el lugar donde radique la sede de dirección efectiva, que en el caso de empresarios individuales, sería normalmente el lugar de dirección o gestión.

Otra cuestión controvertida, y que se deriva de la manifestada inconcreción del precepto, radica en si debe compararse el núcleo principal o centro de intereses económicos frente a cada Estado de forma individualizada o erga omnes, frente a todos conjuntamente. La posición administrativa a este respecto la podemos encontrar en la Resolución del TEAC de 7 de junio de 1999, en la que indicaba que se considera que concurre el núcleo principal de intereses económicos del contribuyente en España, si los situados en dicho territorio son superiores a los localizados en cualquier otra jurisdicción.

Por último, debemos reseñar una cuestión muy interesante, que puede afectar de lleno al teletrabajo en aquellos casos en los que el teletrabajador constituya una empresa en el extranjero y comunique a la Administración un traslado ficticio de su residencia a otra jurisdicción. Como ha manifestado tanto el TEAC, en su Resolución de 7 de abril y la Audiencia Nacional, en sendos pronunciamientos de 1 de julio y 21 de septiembre de 2000, la existencia de una sociedad inter-

¹⁰⁴ En este sentido, la respuesta de la DGT, de 11 de Febrero de 2002, señala que en el caso de varios socios que tienen su vivienda habitual en Francia y son propietarios de un negocio en España, que explotan directamente, serán considerados como residentes en territorio español por considerar que es en éste donde se sitúa el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos (a expensas de lo dispuesto en aplicación del Convenio Hispano-Francés para eliminar la doble imposición).

puesta entre la persona física y su patrimonio situado en España, no desvirtúa la eficacia del criterio del centro de intereses económicos. Para determinar si la persona física es residente en base al criterio de centro de intereses económicos, a efectos de determinar el lugar donde se encuentra ubicado la mayor parte de su patrimonio, se consideraría que forma parte del mismo aquel cuya titularidad pertenece a una sociedad interpuesta.

3. Vinculación familiar

El art. 9.1.LIRPF presume la residencia en territorio español de la persona física, salvo prueba en contrario, cuando de acuerdo con alguno de los dos criterios anteriores residan en territorio español el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Nos remitimos a lo señalado en los dos criterios anteriores respecto a los medios de prueba que se pueden emplear para vencer esta presunción. Entendemos que la acreditación de residencia fiscal en otro Estado mediante certificado por la Administración tributaria correspondiente solo será suficiente cuando no se trate de un paraíso fiscal. En caso contrario, se tendría que probar la no residencia añadiendo otras pruebas.

Una vez expuesta la determinación de la residencia de la persona física en nuestro ordenamiento, notemos que este criterio no presenta dificultades de aplicación para las personas físicas que realizan comercio electrónico. El mayor problema se presentará en la identificación real del sujeto que está detrás de un portal, por el carácter de anonimato que puede envolver su identidad, pero una vez determinada, para atribuirle la residencia fiscal deberá manifestarse alguno de los criterios señalados.

b) Prórroga de residencia fiscal en territorio español cuando se traslade a un paraíso fiscal

El art. 8.2 del LIRPF establece que “No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes”.

Los paraísos fiscales suponen una amenaza para la recaudación tributaria del resto de Estados. La atracción de capital o la fuga ficticia de residentes para

acogerse a un régimen tributario de baja o nula intensidad tributaria y, sobre todo, para beneficiarse de la opacidad informativa que ofrecen, los convierte en lugares idóneos para los defraudadores.

Para luchar contra esta amenaza, algunos países empezaron a adoptar medidas que penalizaban las operaciones con aquellos territorios, calificadas como disposiciones anti-paraísos; incluso la propia la OCDE, recomendó adoptar una posición beligerante frente a este fenómeno, incluyendo la instauración de este tipo de medidas en los ordenamientos de los Estados miembros. Así, inspiradas en el régimen previsto en algunos países de Europa y en EE.UU., se encuadraría el art. 8.2 del LIRPF, dirigido a personas físicas de nacionalidad española que pretendan trasladar su residencia a un paraíso fiscal.

Este precepto extiende temporalmente la condición de residente fiscal en nuestro territorio al periodo impositivo en el que se materialice el cambio de residencia y a los cuatro sucesivos, con independencia de que realmente siga o no siga residiendo en territorio español. El legislador establece una presunción iuris et de iure, presumiendo que todo traslado de un nacional a un paraíso fiscal se produce, en cualquier caso, por motivos fiscales; y para evitar este cambio ficticio de residencia, establece una prorroga legal de la condición de residente en España.

Así, un residente en España, nacional de otro Estado miembro de la Unión Europea (o de un territorio tercero), que decidiese trasladar su residencia a un paraíso fiscal tendría que aportar medios de prueba a la Administración española de su permanencia durante más de 183 días en el citado territorio, y con ello, a efectos de nuestra normativa, se consideraría efectivo el cambio de residencia desde ese mismo periodo.

Sin embargo, si el residente en España fuese de nacionalidad española, le sería aplicable esta disposición anti-paraíso fiscal y, por tanto, seguiría siendo considerado residente en nuestro país durante ese periodo y los cuatro siguientes.

Compartimos la opinión expresada por GARCÍA PRATS que considera que el precepto resulta, cuanto menos, controvertido al hilo de la jurisprudencia reiterada del TJCE en relación al principio de no discriminación, que tiene como único propósito evitar dentro de un Estado miembro la existencia de diferentes sistemas en virtud de la nacionalidad. Esta sería una variante inversa de discriminación, en la medida en que discrimina de forma negativa a los ciudadanos

nacionales en relación a los no residentes, cuando lo habitual suele ser la discriminación de signo contrario¹⁰⁵.

GÓMEZ CALLEJA cuestiona la constitucionalidad del precepto y utiliza como argumento la vulneración del principio constitucional de igualdad recogido en el art. 14 de CE, al hilo de la doctrina de nuestro máximo interprete, manifestada claramente en la STC n°76/1990, de 26 de Abril, sobre el alcance de este principio. Para ésta, la imposibilidad de presentar prueba alguna que quiebre esta presunción legal resulta contraria al principio de contradicción contenido en el art. 24 de nuestra Constitución, dejando al contribuyente en una flagrante indefensión, llevándola a calificar al precepto de desproporcionado, atendiendo a los fines perseguidos por el legislador. Concluye que: “*Tras el estudio realizado, cabe concluir que dicha proporcionalidad se ve vulnerada, al existir otras posibilidades, como el mecanismo de inversión de la carga de la prueba, mediante el uso de una presunción iuris tantum*”¹⁰⁶.

En relación a la disposiciones anti-parísos para evitar cambios de residencia fiscal, recordemos que para acabar con la presunción del cómputo de las ausencias esporádicas en el criterio temporal de residencia, cuando se trate de un paraíso fiscal no bastará con que el contribuyente presente un certificado acreditativo de la residencia en ese otro territorio, emitido por el órgano tributario competente al efecto, sino que la Administración española se reserva el derecho de poder exigirle que pruebe la permanencia en el mismo durante ciento ochenta y tres días en el año natural, remitiéndonos a lo indicado anteriormente en materia de medios de prueba.

4.2.2. Residencia de la persona jurídica

a) *Criterios de determinación en el impuesto sobre sociedades y en el Modelo Convenio OCDE*

El Art. 8.1 del TRLIS fija tres criterios que determinan, en este caso para las personas jurídicas, su residencia fiscal en España, siendo suficiente con que cumpla

¹⁰⁵ Algunas sentencias que se han pronunciado sobre este tema son: Caso Werner (C112-91) y Asscher (C107/94). Para mayor abundamiento, consúltese a GARCÍA PRATS, (1998), *Imposición directa, no discriminación y Derecho Comunitario*, Tecnos, Madrid.

¹⁰⁶ GÓMEZ CALLEJA, I., “La residencia fiscal...”, op.cit Por otro lado, y como también señala esta autora, una manera de evitar la aplicación del precepto en la práctica será efectuando un traslado indirecto, a fin de que el cambio de residencia hacia un paraíso fiscal se realice tras haber permanecido durante un año en otro país.

alguno de ellos¹⁰⁷. De ellos, el más destacable es la **sede de dirección efectiva**, definido como *lugar en el que radique la dirección y control del conjunto de sus actividades*. Dos son los motivos que nos llevan a hacer esta afirmación. En primer lugar, este es el criterio que mejor se ajusta al fundamento de la residencia fiscal como punto de conexión con el territorio que determina la obligación personal de contribuir. Pero además, a éste hay que añadir que desde una óptica estrictamente pragmática, de los tres criterios previstos, este es el menos manipulable por los contribuyentes, ya que la constitución de la entidad y la fijación del domicilio social pueden ser fácilmente trasladados al extranjero.

Por ello, la sede de dirección efectiva es el criterio al que suele acudir la Administración para atraer a nuestro territorio residencias fiscales ficticias fijadas con ánimo defraudador. Así ocurre cuando residentes en España constituyen en el extranjero sociedades con el ánimo de trasladar rentas hacia esas jurisdicciones o hacerlas titulares de bienes, localizándose realmente la dirección y control en España.

La importancia del criterio crece aún más si atendemos al Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición. Según su art. 4.3, en caso de que el problema de la múltiple imposición sobre personas jurídicas se fundamentase en la consideración del sujeto como residente en distintos Estados, se atenderá al lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva de su actividad para determinar el Estado en el que tendrá su residencia a efectos del Convenio y, por tanto, que gravará esa renta en exclusiva.

Por tanto, cuando sea aplicable un Convenio inspirado en el Modelo OCDE, el lugar donde se hubiese constituido la sociedad, su domicilio social o cualquier otro criterio devienen irrelevante, determinando la competencia para gravar esas rentas el lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva.

En consecuencia, debemos profundizar en el concepto de sede de dirección efectiva, que está directamente asociado con el lugar donde se toman las decisiones relevantes para la empresa, lo que a su vez nos dirige al lugar donde se

¹⁰⁷ El Art. 8.1 del TRLIS establece que “*Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra 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 su 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 el radique la dirección y control del conjunto de sus actividades”.

celebran los Consejos de Administración y las Juntas de Accionistas. Sin embargo, Internet y las nuevas tecnologías posibilitan que no sea necesario la reunión física de los miembros del Consejo o de la Junta, ya que esta puede realizarse a través de videoconferencia, con la dificultad consiguiente para determinar la sede de dirección efectiva. Hasta la aparición de las modernas tecnologías de la comunicación el administrador o el Consejo de Administración de una sociedad debía situarse o reunirse físicamente en un espacio concreto y esto facilitaba determinar el lugar donde se encontraba la sede de dirección efectiva.

La OCDE ha sido consciente de los problemas que puede presentar la aplicación del concepto de sede dirección efectiva en la Sociedad de la Información y los expuso en 2001 cuando publicó “The impact of the communications revolution on the application of place of effective management as a tie breaker rule”¹⁰⁸. Los trabajos sobre esta materia continuaron y dos años después publicó un documento titulado “Place of effective management concept: Suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention”, donde ofrecía varias propuestas. La primera, reinterpretar el concepto a través de una modificación de los comentarios al art. 4 (párrafo 24); mientras que la segunda redefinía tanto el art. 4.3 del Modelo Convenio OCDE como los comentarios al mismo (párrafos 21 a 24). A grandes rasgos, las propuestas daban entrada a nuevos criterios de determinación de la sede de dirección efectiva cuando se planteaban problemas para determinarla con claridad. En efecto, estas propuestas optaban por considerar como sede de dirección efectiva el lugar donde se elaboran y de desarrollan las acciones directivas esenciales, cuando este difiere de aquel en el que se aprueban formalmente, si este último puede determinarse. Si por el uso de las nuevas tecnologías resulta complicado determinar el Estado donde se celebran estas reuniones directivas o los consejos de administración, proponía otros como el lugar donde habitualmente llevan a cabo sus funciones el grueso mayoritario de directivos o el lugar donde tenga mayor presencia económica la empresa (tomando variables tales como números de trabajadores contratados, localización de activos o mayor volumen de ventas, entre otros).

No obstante, la versión consolidada de 2005 del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición internacional en renta y patrimonio, no ha introducido modificaciones en esta materia y sigue manteniendo la redacción clásica del art. 4.3, que determina que en caso de que una persona jurídica sea considerada

¹⁰⁸ Informe elaborado por el Grupo Asesor Técnico (TAG) sobre el seguimiento de la aplicación de las normas sobre la tributación de los beneficios empresariales en el modelo convenio para evitar la doble imposición internacional.

residente en los Estados contratantes, se atenderá al lugar donde radique la sede de dirección efectiva para determinar cual será el Estado de residencia a efectos de la aplicación del tratado. De igual modo, el párr.24 de los comentarios no ha sufrido variación, y sigue indicando la importancia del lugar donde se celebren los consejos de administración para determinar el lugar donde se encontraría ésta, si bien aclarando que éste no debe ser el único criterio y que debe combinarse con otros factores, sin precisar más al respecto. Parece que ante la indefinición de esos otros factores, cuando la determinación del lugar donde se celebra el consejo de administración presente dudas, siempre cabe el recurso de la aplicación por parte de los Estados firmantes del procedimiento amistoso del art. 25 Modelo Convenio OCDE, para encontrar una solución consensuada¹⁰⁹.

En todo caso y para finalizar, señalemos que el art. 8 del TRLIS define la sede de dirección efectiva como el lugar donde se encuentre no solo la *dirección*, sino también *el control del conjunto de sus actividades*, por lo que en caso de que no resulte aplicable ningún tratado para evitar la doble imposición internacional y de que encontremos dificultad para determinar el lugar donde se celebran los consejos de administración, siempre cabe acudir al lugar donde se controla la actividad de la empresa, entendido como aquel donde efectivamente se lleva a cabo la gestión.

b) Presunción de residencia fiscal frente a paraísos fiscales y territorios de nula tributación

La Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha incorporado un nuevo párrafo en el art. 8.1 del TRLIS, que establece lo siguiente: *“La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la disposición adicional primera de la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la*

¹⁰⁹ HORTALÀ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F. “Cuestiones Fiscales ligadas al uso comercial de Internet”. Revista de Estudios Financieros, N° 176, 1997 y *La fiscalidad del comercio.....*, op.cit.

La OCDE, a través del Grupo Consultivo Técnico de beneficios empresariales, ha propuesto en su documento *The impact of the Communications Revolution on the Application “Place of effective Management” as a tie breaker rule*, diversas opciones para mitigar este problema, aunque aún no se ha pronunciado de forma definitiva.

entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos”.

En primer lugar señalemos que se trata de una presunción de residencia fiscal en España prevista para aquellas entidades que formalmente se encuentren domiciliadas en un paraíso fiscal o en un territorio de nula tributación, que ofrezcan indicios razonables de que este hecho no es más que una apariencia para evitar la aplicación del ordenamiento tributario español y vincularse a un régimen fiscal mucho más benévolo¹¹⁰.

Existen notables diferencia respecto a la disposición antiparaíso prevista en el art. 9 de la LIRPF para los cambios de residencia de personas físicas de nacionalidad española.

En primer lugar, esta presunción de residencia fiscal de personas jurídicas en España se aplicaría cuando el lugar donde estuviesen formalmente domiciliadas fuese un paraíso fiscal o un país o territorio de nula tributación.

La Disposición Adicional Primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha introducido el concepto de territorio de nula tributación, que convive en nuestro ordenamiento con el de paraíso fiscal. Ahora bien, la distinción entre ambos conceptos no queda perfectamente precisada, ya que nuestro ordenamiento solo establece como requisito para ser considerado paraíso fiscal, formar parte de una lista, actualmente contemplada en el Real Decreto 1080/1991.

No obstante, parece que el concepto actual de paraíso fiscal que maneja el legislador se acerca bastante a otro introducido también en esta Disposición Adicio-

¹¹⁰ Según GARCÍA NOVOA *“la disposición contenida en el artículo primero del Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude adolece de un defecto de construcción jurídica. En efecto, se utiliza la técnica de la presunción que consiste en crear una verdad formal a través de la ley, con el fin de relevar a la Administración de la prueba en el ámbito de gestión de los tributos. Dos son, por tanto, los rasgos característicos de las presunciones legales en materia tributaria; las mismas consisten en la fijación de una verdad formal, a partir de un hecho conocido, y, esa fijación se orienta a relevar de la prueba a la Administración tributaria. La presunción prevista en el Anteproyecto hace referencia a un concepto jurídico como es la residencia, y los conceptos jurídicos, en cuanto creaciones normativas, no son objeto de prueba. No se presume la residencia, sino los hechos constitutivos de la misma. Decir que se utiliza una presunción legal de la residencia no es más que una redefinición legal del concepto de residencia sobre la base de un ensanchamiento de la idea de residencia efectiva, basada aquí en que los activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español o cuando su actividad principal se ejercite en el mismo. La única ventaja comparativa para el obligado tributario que supone recurrir en un supuesto como este al expediente técnico de la presunción es que permite hacer referencia a la posibilidad de prueba en contra por parte del contribuyente. Se podrá acreditar “que la dirección y efectiva gestión tiene lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas de la simple gestión de valores u otros activos”.* GARCÍA NOVOA, C., “El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)”, Quincena Fiscal, N° 9 y10/2006.

nal Primera de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal: territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información, en la medida en que prevé un mecanismo de salida de la lista de paraísos fiscales que se activa cuando se firman Acuerdos o Convenios con aquel territorio que posibilitan la existencia de ese efectivo intercambio de información.

En este sentido, los territorios con los que existe efectivo intercambio de información serían aquellos con los que el Estado español hubiese firmado un Convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, sin que sea necesario que haga ninguna referencia a estos efectos, o un acuerdo de intercambio de información donde expresamente se manifieste que el nivel de intercambio de información es suficiente para la aplicación de este concepto; es decir, en esencia, aquellos que cumplirían los requisitos exigidos para salir de la lista de paraísos fiscales.

Por otro lado, tampoco debemos ignorar que el silencio que guarda la ley sobre cual es el mecanismo de entrada en la lista de paraísos fiscales, esto es, sobre que otro u otros criterios pueden ser relevantes a estos efectos, diseña un marco normativo que deja exclusivamente en manos de la Administración la decisión de calificar a un territorio como tal, sin necesidad de que dicha decisión tenga que someterse a criterios preestablecidos más allá de que con el citado territorio no exista un efectivo intercambio de información. Eso otorga al Estado español una importante facultad que puede utilizar como medida penalizadora en su política internacional, ya que con la inclusión de una territorio en esta lista, se estaría desincentivando extraordinariamente las operaciones con estos lugares.

Por ello, quizás la combinación de estas tres variables: Insuficiente intercambio de información tributaria, nula tributación en la imposición directa y estrategia política, determinen la futura inclusión de un territorio en la lista de paraísos fiscales.

En todo caso y al margen del factor político que puede llevar implícita la decisión de incluir a un territorio en la lista de paraísos fiscales, si que es cierto que desde un punto de vista estrictamente defraudatorio el riesgo que suponen los territorios informativamente opacos pero con un régimen fiscal similar al de los países OCDE, es claramente menor que aquellos que ofrecen inexistencia de efectivo intercambio de información con España y además, nula tributación.

Por tanto, parece sensato que en virtud de la diferente amenaza que suponen unos y otros, nuestro ordenamiento prevea consecuencias distintas para cada

uno de estos dos grupos de territorios. En virtud de esta lógica, la próxima revisión de la lista de paraísos fiscales podría incluir a los segundos, aplicándoles el grueso de medidas previstas en nuestra normativa, y excluir a los primeros, a quienes les reservaría exclusivamente otras disposiciones menos agresivas, concretamente las previstas para los territorios con los que no existe efectivo intercambio de información¹¹¹.

Ello no supondría que nuestro legislador se apartase plenamente del concepto OCDE de paraíso fiscal, basado en la opacidad informativa y en una actitud poco o nada colaboracionista con el resto de Estados, y ajeno a la configuración fiscal que prevea su ordenamiento. Partiendo de que un paraíso fiscal es un territorio que no permite que la Administración española tenga un efectivo intercambio de información con él, nuestra normativa distinguiría dos modalidades: Aquellos que además disponen una nula tributación en la imposición directa (territorios incluidos en la lista de paraísos fiscales, esto es, paraísos fiscales si utilizamos la terminología legislativa) frente a aquellos que si prevén un régimen fiscal similar al nuestro (territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información).

Tanto los paraísos fiscales como los países o territorios calificados de nula tributación ejercen una competencia fiscal frente al resto de jurisdicciones. Sin embargo, y sin perjuicio de que lo combinen con una reducida o nula fiscalidad, los primeros basan su atractivo esencialmente en que suponen un destino idóneo para la ocultación de rentas por la opacidad que ofrecen, mientras que los segundos ofrecen como ventaja comparativa la ausencia de tributación de las rentas de los contribuyentes.

Por tanto, mientras los primeros ejercen una competencia fiscal lesiva o perjudicial en el plano internacional, en la medida en que fomentan la defraudación en el Estado de residencia del contribuyente e impiden que estos puedan determinar y aplicar correctamente sus tributos, los segundos plantean una competencia fiscal justa, con medidas enmarcadas en el ámbito de su soberanía fiscal que no suponen un menoscabo de la soberanía fiscal del resto de Estados, en la medida en que no imposibilitan normativamente el intercambio de información para que aquellos puedan determinar y aplicar correctamente sus tributos.

¹¹¹ MARTOS, J.J. "Paraísos fiscales, territorios de nula tributación y territorios con los que no existe un efectivo intercambio de información: marco normativo tras la aprobación de la ley de medidas de prevención del fraude fiscal y la ley del IRPF" Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros, nº79/2007.

En todo caso y pese a las diferencias evidentes que ambos grupos de territorios presentan, la medida prevé la presunción de residencia fiscal de las personas jurídicas en España para aquellas entidades que se encuentren domiciliadas formalmente en alguno de ellos, sin distinguir, en este caso, el régimen jurídico aplicable entre uno y otro.

Podríamos considerar que un país o territorio que ofrezca una nula tributación, pero con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, permitiría a la Administración española descubrir que la dirección y gestión efectiva de la entidad domiciliada allí se encuentra realmente en España y, por tanto, considerarla residente y someter a tributación en nuestro territorio la renta que genere. Sin embargo, a nadie se le escapa que pese a que sea posible, las dificultades y la demora de tiempo que conllevaría serían normalmente considerables para nuestra Administración, ya que sobre ella descansaría la carga de la prueba.

Con el establecimiento de la citada presunción, cuando se presenten los requisitos previstos para su aplicación, la carga de la prueba se invierte y recae sobre la entidad. Esto nos lleva a manifestar la segunda diferencia con la disposición antipariso prevista en el art. 9 de la LIRPE. Mientras que la presunción de residencia fiscal de personas jurídicas es una presunción *iuris tantum*, admitiendo prueba en contra que la destruya, la presunción de residencia de personas físicas nacionales cuando se trasladen a un paraíso fiscal es *iuris et de iure* y, por consiguiente, no permite que el contribuyente aporte pruebas que la invaliden. Con esta decisión, se salvan las principales críticas vertidas sobre la disposición antiparaiso prevista para las personas físicas, esto es, su inconstitucionalidad, por ser contraria al principio de igualdad, de proporcionalidad y al principio comunitario de no discriminación en su formulación inversa¹¹².

No obstante, esta presunción de residencia fiscal de la persona jurídica en España se condiciona y se quiebra a través de diversos conceptos jurídicos indeterminados que deben ser aclarados.

Se condiciona a que sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español; o bien, a que su actividad principal se desarrolle en este.

¹¹² Véase epígrafe 4.2.1.b) del Tema I

Inmediatamente nos asaltan diversas dudas. En primer lugar, si entendemos por activos el conjunto de bienes y derechos que conforman el activo del balance de situación de la entidad, ¿Qué volumen implicará la calificación de principales? y en todo caso ¿Qué criterio se seguirá para su valoración: el precio de adquisición o de construcción, el precio de mercado o el valor contable cuando no coincida con alguno de ambos?

En segundo lugar y en relación al comercio electrónico, ¿Cuándo entenderemos que su actividad principal se desarrolla en territorio español? En este sentido, este concepto podría estar muy relacionado con el criterio defendido por la Administración española en la OCDE en relación a la reformulación del concepto clásico de establecimiento permanente para acoger a las webs comerciales. Según la Administración, una web puede llegar a constituir una presencia económica continuada en nuestro territorio para la empresa que la explota cuando se puedan corroborar algunos de los siguientes aspectos: Volumen mínimo de operaciones durante un año, la posibilidad de cerrar la operación en la Red (en el sentido de perfeccionar el contrato), la utilización de publicidad específicamente dirigida a un público objetivo que sólo pueda residir en un país concreto (incluso por medios externos a Internet), la contratación de servicios post-venta con carácter de permanencia (servicio oficial o similar), la aceptación o pertenencia a movimientos institucionales de carácter nacional (patronal, organismos de arbitraje comercial, etc.), la tenencia o alquiler de depósitos de mercancías, la vinculación estable con instituciones financieras o la operatoria financiera nacional; la vinculación estable con empresas de mensajería o paquetería nacional, y a los que nosotros podríamos añadir que la web se encuentre traducida a la lengua oficial de esa jurisdicción o que tenga la extensión de dominio propia de aquella jurisdicción.

Por otro lado, no cabe duda que el precepto va encaminado a evitar perjuicios indebidos a aquellas entidades que se han constituido para llevar a cabo una actividad empresarial real y que efectivamente se gestionan y dirigen desde aquellos territorios, sin que su domiciliación allí se haya fijado con ánimo defraudador.

Por ello, la presunción se quiebra cuando la entidad domiciliada en un paraíso fiscal o en un territorio de nula tributación pueda probar simultáneamente:

- a) Que la dirección y efectiva gestión se efectúa desde ese territorio y no desde España y,

b) Que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distinta de la simple gestión de valores u otros activos.

Ahora bien, estas entidades se encontrarán el problema de que tipo de pruebas aportar para considerar quebrada la presunción.

A la hora de acreditar que su dirección y efectiva gestión se lleva desde allí nos podremos encontrar con los problemas expuestos en el epígrafe anterior en relación a la aplicación del concepto de sede de dirección efectiva en el marco de las nuevas tecnologías y, en este sentido, de nuevo recordamos que pueden ser utilidad los trabajos que en esta materia está llevando a cabo la OCDE¹¹³.

Para vencer esa presunción no bastaría con el hecho de celebrar regularmente los Consejos de Administración o la Junta de Accionistas en aquella jurisdicción, como medio de prueba de que la sede de dirección efectiva se encuentra allí. Además sería necesario que se probase que la efectiva gestión también se lleva a cabo desde aquel territorio y lo que resulta más impreciso y difícil de probar, el juicio de intenciones que fundamenta su constitución y funcionamiento, esto es, que existieron *“motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la simple gestión de valores u otros activos”*

Al referirse a “motivos económicos válidos” excluye aquellos que tengan exclusivamente la búsqueda de una ventaja fiscal¹¹⁴. Creemos que utiliza el sentido originario que preveía la Directiva 90/434/CEE y que expresamente señala el art. 96.2 del TRLIS al indicar que *“No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal”*.

Por tanto, debe haber algo más que la ventaja fiscal como razón de la existencia y operatividad de la entidad, y ese algo más debe ser el ejercicio de una actividad empresarial sustantiva y real.

¹¹³ Consúltese el informe OCDE “Place of effective management concept: Suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention”, comentado en el epígrafe 4.2.2.a).

¹¹⁴ GARCÍA NOVOA, C., “El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)”, op.cit.

El desarrollo reglamentario debería enumerar parámetros objetivos que evidenciasen que la entidad domiciliada en alguno de estos territorios realmente tiene una actividad económica real y que no es más que una mera sociedad decorativa y vacía de actividad sustancial; parámetros o variables que ofreciesen seguridad jurídica a la entidades que deciden invertir en el extranjero y que entre otros factores, hubiesen ponderado las ventajas fiscales de acogerse a un régimen fiscal dulcificado, para no encontrarse finalmente con la aplicación de esta presunción y la alteración de las condiciones que determinaron su decisión.

Además, se debe ser especialmente cuidadoso en el desarrollo reglamentario para evitar que esta presunción exija una prueba diabólica para ser destruida, impidiendo con ello el ejercicio de la garantía que persigue el espíritu de la norma.

4.3. Establecimiento permanente

A nivel nacional, el art. 1 del TRLIRNR establece que: *“El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste”*; para posteriormente, en el art. 15.1 del TRLIRNR indicar que: *“Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención (...)”*, considerando el art. 18.1 TRLIRNR que *“La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades”*

Por tanto, como habíamos anticipado, el principio de personalización del establecimiento permanente también se encuentra vigente en el ordenamiento fiscal español, otorgándoles a grandes rasgos el régimen fiscal de los residentes.

Recordemos que el establecimiento permanente no tiene personalidad jurídica propia, lo que lo distingue de las filiales, por lo que en puridad se está sometiendo a imposición en el Estado de la fuente al titular no residente.

No obstante, nos interesa especialmente el art. 13 del TRLIRNR, que realiza una enumeración de las rentas obtenidas en territorio español por los no residentes, considerando entre ellas *“Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español”* para continuar aclarándonos que *“Se entenderá que una persona física o entidad opera*

mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, 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, en nombre 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 exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses”.

Resulta indudable que esta definición de establecimiento permanente contenida en el TRLIRNR se inspira en la contenida en el art. 5 del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición internacional en renta¹¹⁵.

¹¹⁵ “Artículo 5.º Establecimiento permanente.

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.
2. 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 depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;
 - d) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
 - e) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;
 - f) El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin 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 el apartado 6, actúe por cuenta de una empresa y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará

En consecuencia, cuando la Administración pretenda atraer la renta atribuible a un establecimiento permanente, tanto si resulta de aplicación un Tratado internacional para evitar la doble imposición que siga el Modelo Convenio OCDE como sino es así y hubiera que atenerse al TRLIRNR, los requisitos exigibles al no residente para considerar que dispone de un establecimiento permanente en nuestro país serán prácticamente idénticos, lo que aconseja estudiar conjuntamente la problemática que presenta este concepto en el comercio electrónico.

No obstante, antes de adentrarnos en los problemas que ha suscitado en el comercio electrónico, creemos oportuno hacer constar a importancia mayúscula de este concepto en estos Convenios. Así, en los casos en los que sea aplicable un tratado de esta naturaleza, basado en el Modelo Convenio de la OCDE, la renta obtenida por una empresa residente en un Estado contratante solo quedará sometida a tributación en el otro Estado contratante cuando en este último disponga de un establecimiento permanente. De manera que la determinación del establecimiento permanente otorga al Estado de la fuente la potestad tributaria exclusiva para gravar la renta que le sea atribuible, lo que evidencia su importancia.

Volviendo a ambas definiciones, la doctrina¹¹⁶ y las principales instituciones internacionales como la OCDE se plantearon en relación a las empresas de comercio electrónico varias cuestiones:

que esa empresa tiene un establecimiento permanente 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 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.”*

¹¹⁶ Entre otros OWENS, J y HORNER, FM. “Tax and the web: New technology, old problems”, Bulletin for international fiscal documentation, nº11-12, 1996. HINNEKENS, L., “Looking for an Appropriate Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty First Century” Internet Tax Review - INTERTAX, vol.26, 6-7, 1998 DE LA CUEVA GONZÁLEZ, A., “Un apunte a la propuesta de modificación de los comentarios al art. 5 MCOE”. El fisco internacional, nº20/1999; COMISIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA *Informe de la comisión...* op.cit, págs. 406-429; ELVIRA BENITO, D. “El concepto de establecimiento permanente ante comercio electrónico: Una revisión necesaria”. Impuestos, nº23/2000; HURTADO GONZÁLEZ, J.F. “La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico”. Civitas, nº107, 2000; FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO. “El concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio

¿Puede considerarse a un servidor situado en territorio español donde se encuentra alojada la web de una empresa como establecimiento permanente de esta?

¿Puede considerarse al proveedor del servicio de acceso a Internet o al prestador del servicio de alojamiento en su servidor elementos de la empresa y por tanto, considerar que donde estos se encontrasen establecidos la empresa dispondría de un establecimiento permanente?

¿Puede ser una web considerada establecimiento permanente cuando, objetivamente pueda determinarse que se encuentra dirigida al público español?

Si todas las respuestas anteriores resultan negativas, en última instancia deberíamos considerar que el concepto de establecimiento permanente, tal y como está formulado tanto a nivel interno como en el Modelo Convenio OCDE, no puede dar cabida a esta realidad comercial de carácter virtual.

Lo que resulta innegable es que Internet y el comercio electrónico han provocado que el concepto, consolidado en la fiscalidad internacional, se haya visto necesitado de una revisión para aclarar si los nuevos elementos que aparecen en estas actividades comerciales (servidores donde se aloja el sitio web del vendedor, la propia página o portal en la red o los proveedores de servicios de Internet.ISP-) puedan ser suficientes para considerar que se dispone de establecimiento permanente.

La OCDE emitió en Diciembre de 2000 un texto definitivo con sus recomendaciones sobre los nuevos comentarios al concepto de establecimiento permanente previsto en el art. 5 Modelo Convenio OCDE de doble imposición en renta que se han incorporado en los párrafos 41.1 a 41.10. Ante la ausencia de resoluciones judiciales o administrativas que aborden en profundidad la cuestión, debemos centrarnos en ellos porque se han convertido en el único referente existente en relación a la aplicación del concepto de establecimiento permanente en el comercio electrónico y, de hecho, cada vez resulta más frecuente que el Modelo Convenio OCDE y sus comentarios sean utilizados por nuestros tribunales para interpretar adecuadamente la norma interna.

electrónico”, Jurisprudencia Tributaria, nº12, 2001; GRAU PELEGRÍ, B.M., “Comercio Electrónico y Residencia” Revista de la Economía Social y de la Empresa, nº37, 2001; PERKIN, M., “OECD Revises Commentary E-Business and Permanent Establishment”, Journal of International Taxation, abril, 2001; MUKADI NGOY, J., “E-commerce permanent establishment” Tax Planning International e-commerce, vol.3, nº 8/2001.

Partiendo de un concepto clásico de establecimiento permanente, que exige la presencia física de la entidad en el territorio, los comentarios señalan que, el servidor, que no deja de ser una computadora, un bien físico utilizado por la empresa de comercio electrónico para alojar su sitio web, puede ser susceptible de conformar un establecimiento permanente cuando permanezca físicamente de forma continuada en un territorio –párrafo 42.1–, subrayando que la presencia física del servidor en un territorio debe interpretarse en el sentido de que haya permanecido realmente en él, al margen de que cualquier equipo electrónico constituye un bien mueble con potencialidad para ser traslado de un sitio a otro. Por tanto, con ello aclara que para cumplir el requisito de fijeza no es necesario disponer de un inmueble, fijado inherentemente al territorio, sino que basta con que haya existido una permanencia en el tiempo real y continuada en el mismo de un bien mueble, en este caso el servidor –párrafo 42.4–, sin perjuicio de los problemas de prueba que puedan presentarse para acreditar o desacreditar este hecho.

No obstante, no basta con alojar una web en el servidor localizado en un territorio para concluir afirmando que esa empresa dispone de un establecimiento permanente en éste. En este sentido, los comentarios aclaran que cuando la empresa firme un contrato con un proveedor de servicios de internet (ISP) para que le preste el servicio de alojamiento de su web a cambio de un cantidad determinada en función del espacio de disco usado, no se podrá considerar que éste constituye un establecimiento permanente debido a que la empresa no tendrá el poder de disposición sobre dicho servidor. Por el contrario, si la empresa de comercio electrónico alquila o es propietaria del servidor, si tendría el poder de disposición sobre el mismo y, por tanto, podría considerarse que dispone de establecimiento permanente en ese territorio –párrafo 42.3–, siempre claro está que además cumpla el resto de requisitos exigibles en virtud de los dispuesto en el art. 5 del Modelo Convenio OCDE y de sus comentarios.

Entre esos requisitos se encontraría el que la empresa no realice exclusivamente actividades que en virtud del art. 4.4 del Modelo Convenio OCDE no constituyen establecimiento permanente, siendo relevantes a los efectos del comercio electrónico las actividades auxiliares o preparatorias. Por ello y a modo de ejemplo, cuando la web colgada en dicho servidor, se utilice para desarrollar actividades publicitarias o de marketing, para la provisión de enlaces de comunicación, para el uso del servidor como espejo para realojar información por razones de seguridad o de eficiencia, para la recogida de información de mercado para la empresa o, simplemente, para el suministro de información y no para realizar

el objeto propio de la entidad, por ejemplo, la venta de mercaderías, tampoco se consideraría establecimiento permanente –párrafo -42.7–.

Los comentarios también señalan que la determinación de que un servidor constituya establecimiento permanente no está condicionada por el hecho de que vaya acompañado de presencia humana dependiente de la empresa de comercio electrónico, trasladado al ámbito del comercio electrónico la interpretación que en este sentido hace de algunos equipos que operan automáticamente, como las máquinas de bombeo que se utilizan en la explotación de recursos naturales –párrafo 42.6–.

Respecto a la posibilidad de convertir a los ISP residentes o establecidos en el territorio en nexo de unión suficiente para considerar que las empresas de comercio electrónico que demanden sus servicios dispondrán de establecimiento permanente en ese territorio, los comentarios se pronuncian negativamente, al advertir que la consideración del establecimiento permanente a través de un agente dependiente está condicionada a que este disponga de poderes suficientes para contratar en nombre de la empresa, circunstancia que no ocurre en estos casos –párrafo 42.10–.

Finalmente, queda por dilucidar si el software y los datos que constituyen el sitio web pueden por sí mismo considerarse como un establecimiento permanente, cuestión sobre la que también se manifiestan los comentarios, indicando que en tanto que estamos ante un intangible que por sí mismo no puede significar la presencia física de la empresa, no podrá constituir por sí solo un establecimiento permanente –párrafo 42.1–.

Expuestos los comentarios que realiza el Modelo Convenio OCDE sobre la aplicación del concepto establecimiento permanente al ámbito del comercio electrónico, indiquemos que algunos Estados, entre ellos España, han hecho observaciones a los mismos.

Reino Unido mantiene el punto de vista de que los servidores en ninguna circunstancia, por sí mismos o por alojar páginas web a través de las que una empresa realiza operaciones de comercio electrónico, constituirían un establecimiento permanente.

Por el lado opuesto, Grecia, España y Portugal tienen serias dudas sobre la oportunidad de estos comentarios y como la OCDE aún continúa estudiando la tributación del comercio electrónico, estos Estados se reservan el derecho a

no seguir la interpretación prevista en estos comentarios hasta que la OCDE los de por finalizados. Estos países no consideran que la presencia física sea un requisito esencial para que exista un establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico y, en consecuencia, entienden que, cumpliendo el resto de requisitos, una empresa virtual que desarrolla su negocio en un Estado a través de una página web opera en él mediante un establecimiento permanente¹¹⁷.

La argumentación utilizada parte de que “una página web, hoy en día, supone una presencia permanente en la vida económica de un país y, al igual que una presencia física permite a la empresa disfrutar de infraestructuras y del tejido industrial y de servicios en el país de la fuente que debe contribuir a sufragar, la empresa de comercio electrónico necesita, para desarrollar su negocio, una buena penetración de ordenadores conectados a Internet, con buenas infraestructuras de telecomunicaciones, una cultura digital implantada, unos usuarios formados, unos mecanismos de confianza de los usuarios, plataformas de pago electrónico extendidas, una red logística y de servicios conexos adecuada, etc. Por tanto, el requerimiento de presencia física en este contexto sería equivalente al de accesibilidad permanente al mercado”¹¹⁸.

Como señaló el Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española¹¹⁹, *“la clave de la cuestión radicaría no en la permanencia física continuada de la actividad en un Estado, sino en que se opera económicamente en ese Estado de forma continuada. Hasta ahora prácticamente la única manera de hacerlo era a través de la presencia física continuada pero, sin embargo, con la aparición de Internet y el desarrollo del comercio a través suyo, surge un nuevo medio para estar presente de manera estable, regular y continuada en la economía de un Estado, el comercio electrónico.*

A mayor abundamiento, para determinar cuándo se realiza una actividad económica continuada, regular y estable en un Estado podría utilizarse un volumen mínimo de operaciones durante un año, entendiendo el exceso de dicho umbral como

¹¹⁷ Esta posición fue inicialmente defendida también por la administración fiscal australiana, como así quedo constancia en documento OCDE, Comments from Delegates on note DAFFE/CFA/WP1/WD(99)8, de septiembre de 1999, pero finalmente no se ha pronunciado sobre los comentarios aprobados.

¹¹⁸ www.aeat.es. Pinchando consecutivamente los siguientes vínculos de “información tributaria” “comercio electrónico” “fiscalidad directa”.

¹¹⁹ Op.cit., pág.419.

indicativo de una actividad continuada y estable y, por ende, de la existencia de un establecimiento permanente”. No obstante, continuaba el informe indicándonos que (...) “se debe tratar de buscar no uno, sino una variedad de elementos de vinculación (...) **la posibilidad de cerrar la operación en la Red (en el sentido de perfeccionar el contrato); la utilización de publicidad específicamente dirigida a un público objetivo que sólo pueda residir en un país concreto (incluso por medios externos a Internet); la contratación de servicios post-venta con carácter de permanencia (servicio oficial o similar); la aceptación o pertenencia a movimientos institucionales de carácter nacional (patronal, organismos de arbitraje comercial, etc.); la tenencia o alquiler de depósitos de mercancías; la vinculación estable con instituciones financieras o la operatoria financiera nacional; la vinculación estable con empresas de mensajería o paquetería nacional,**” a los que nosotros podríamos añadir que la web se encuentre traducida a la lengua oficial de esa jurisdicción; que tenga la extensión de dominio propia de aquella jurisdicción, en el caso de España, una sitio web con la siguiente dirección: [www\(...\).es](http://www(...).es); que ofrezca el servicio de entrega en el territorio español, en el caso de que venda productos tangibles;

“Todos ellos, considerados de una forma aislada, no deben suponer una vinculación suficiente, pero, debidamente evaluados y ponderados en su conjunto, unidos a los dos criterios ya mencionados (actividad económica continuada, regular y estable y volumen de operaciones) pueden ser una buena referencia teórica para configurar un establecimiento permanente”.

Sin embargo, esta interpretación no es posible con la actual definición de establecimiento permanente del Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición, y entendemos que sería muy forzada en relación a la definición contenida en el art. 13 del TRLIRNR; ambas tendrían que cambiarse para incluir la presencia virtual además de la física como constitutivas de un establecimiento permanente.

Además, debemos tener presente que si hubiese un cambio normativo y se llegase a considerar como establecimiento permanente una web dirigida al público español ¿Cuál sería el criterio de imputación de renta a seguir, suponiendo que ese portal tuviese sus ventas dirigidas a otras muchas jurisdicciones? Recordemos que base imponible sería el beneficio fiscal, obtenido como diferencia entre ingresos y gastos fiscalmente deducibles, lo que actuando de forma plenamente coherente nos llevaría a determinar que gastos serían imputables a cada grupo de ventas, lo que sin duda plantea serios problemas operativos.

Podríamos acudir a criterios indirectos de determinación de la base, ignorando donde y con que finalidad se han producido los gastos, y determinando la base en función exclusivamente de las ventas y del beneficio global, de manera que si las ventas a España suponen el 15% del total de la facturación anual del no residente, la base imponible en el IRNR sería el 15% del beneficio fiscal total. Sin embargo, este cambio de criterio en la determinación de la base iría en contra del marco internacional consensuado en este orden, necesitaría un cambio legislativo que lo amparase y finalmente, no estaría exento de problemas operativos, en la medida en que habría que determinar ese beneficio fiscal conforme a la normativa española de una entidad establecida en otra jurisdicción y, posiblemente, sin vinculación física con nuestro territorio.

El debate internacional en la fiscalidad directa del comercio electrónico ha estado centrado especialmente en el establecimiento permanente. Como hemos indicado, este concepto fiscal se encuentra íntimamente asociado a la presencia física continuada en un territorio; quien la tenga, realizará un uso y disfrute de las infraestructuras de ese lugar “permanente” y, por tanto, debería contribuir al sostenimiento de las cargas públicas del mismo durante el tiempo que permanezca allí.

En virtud de esta argumentación creemos que resulta adecuado que el establecimiento permanente se utilice como punto de conexión del no residente con un territorio, y que está plenamente justificado el sometimiento a gravamen en éste de los beneficios obtenidos a través del mismo.

En este sentido, es cierto que la empresa de comercio electrónico necesita para desarrollar su negocio ciertas condiciones en los lugares donde normalmente residan sus clientes. Una buena penetración de ordenadores conectados a Internet, con buenas infraestructuras de telecomunicaciones, una cultura digital implantada, unos usuarios formados, unos mecanismos de confianza de los usuarios, plataformas de pago electrónico extendidas y una red logística y de servicios conexos adecuada. Sin embargo, creemos que este fundamento resulta insuficiente para considerar que debe contribuir como si dispusiese de un establecimiento permanente por las rentas que le resulten atribuibles. A nuestro juicio, la brillante argumentación utilizada por la Administración española en los foros internacionales para atraer las rentas del comercio electrónico, evidencia su voracidad recaudatoria y de extenderse a otros ámbitos de la actividad comercial internacional podría pervertir el fundamento último de la fiscalidad directa que grava el beneficio empresarial. Así las empresas que se dedican a la importación y a la exportación de mercancías requieren que en los países donde

radican sus proveedores o sus clientes existan servicios de transporte adecuados e infraestructuras para que las mercancías se desplacen; que exista tendido electrónico, línea telefónica, seguridad jurídica y otros elementos adicionales. La argumentación empleada con la Administración española también sería trasladable a estas empresas, que podría considerarse que disponen de presencia permanente en los territorios con quienes comercializan, invirtiendo la regla general de localizar en el Estado de residencia las rentas generadas.

Por ello, a nuestro juicio, redefinir el concepto de establecimiento permanente de forma distinta para dar cabida dentro del mismo a aquellos casos en los que las empresas de comercio electrónico dirijan su acción de ventas hacia un territorio concreto, sería desnaturalizar el sentido último con el que éste concepto nació en la imposición directa de las actividades empresariales de no residentes.

Por otro lado, no olvidemos que el territorio donde residiese el adquirente de la transacción de comercio electrónico, normalmente sometería a gravamen el consumo a través del IVA o de un impuesto similar, e incluso si se trata de un producto tangible, además mediante el sometimiento a los derecho arancelarios.

La imposición directa del beneficio empresarial debe corresponder al país donde el vendedor disponga del establecimiento, en sentido físico, que genera las operaciones; mientras que el Estado del comprador sería acreedor de la imposición indirecta. De esta forma, la riqueza derivada del comercio internacional resulta gravada por ambas jurisdicciones, compensando en términos tributarios los países importadores su déficit productivo con la imposición indirecta que recaería sobre estas operaciones. No obstante, si considerásemos que la empresa de comercio electrónico tuviese que someterse al impuesto que grava el beneficio empresarial en todas aquellas jurisdicciones hacia las que dirige sus ventas, estaríamos rompiendo el equilibrio tributario internacional entre países importadores y exportadores, en términos netos, beneficiando a los primeros en detrimento de los segundos.

Es cierto que esta postura beneficia a los países que como EE.UU. o Gran Bretaña, con una industria de comercio electrónico fuerte, que tiene un saldo neto positivo en el volumen de sus transacciones electrónicas internacionales. De esta forma, en la medida en que España sea receptora neta de bienes entregados y servicios prestados a través de Internet, estas reglas pueden ser perjudiciales para sus intereses fiscales.

No obstante, la condición de país importador o exportador neto está sujeta a cambios. Por ello, conforme la penetración de nuestras empresas a través de Internet en otros países sea, en término netos, superior a la de otros Estados en España, estas reglas de juego nos beneficiarían.

De todas formas, este beneficio recaudatorio para los países exportadores en términos netos puede ser compensado por los países importadores:

- a) Elevando los tipos en el IVA.
- b) Gravando con derechos arancelarios las prestaciones de servicios vía electrónica que procedan de territorios terceros, que como hemos indicado en el epígrafe anterior y por acuerdo en el seno de la OMC, no se vienen gravando.
- c) Elevando los tipos arancelarios a las importaciones de bienes.
- d) Y sobre todo, persiguiendo de forma efectiva el fraude fiscal que se pone de manifiesto en todas estas operaciones, especialmente en las transmisiones vía electrónica a través de redes telemáticas.

Pero además, nuestra posición contraria a gravar en el Estado de la fuente los beneficios de las empresas de comercio electrónico se apoya en otros dos argumentos más pragmáticos.

Imaginemos que este criterio defendido por la Administración española prevaleciese en el concierto internacional y que cada empresa de comercio electrónico tributase conforme a sus ventas reales en cada jurisdicción. Esto supondría que tendría que tratar con todas aquellas jurisdicciones en las que realizase ventas, al estilo de lo previsto actualmente en el régimen del IVA comunitario, lo que sin duda supondría unos costes de cumplimiento muy elevados que desincentivarían el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales y, en última instancia, el desarrollo de esta nueva modalidad comercial.

Notemos también las enormes dificultades que encontraría la Administración española para comprobar, inspeccionar y en su caso, asegurar la deuda tributaria de estas empresas, sin ningún vínculo patrimonial con el Estado español y residentes en otras jurisdicciones. Solo en el caso de ventas a empresas españolas, y a través de la obligación de retener que les establece el TRLIRNR, podrían garantizarse ciertos ingresos para el Estado español.

En las ventas a consumidores, podríamos encontrarnos con una normativa que inicialmente puede ser beneficiosa en términos fiscales para los Estados importadores netos en este tipo de comercio pero que, finalmente, podría convertirse en una norma meramente formal, en la medida en que no se podría asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de estos operadores.

4.4. Rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente

Las rentas de actividades empresariales o explotaciones económicas realizadas sin establecimiento permanente por no residentes también vienen sometidas a tributación en el art. 13.b) TRLIRNR¹²⁰.

El precepto distingue entre actividades económicas realizadas en territorio español y prestaciones de servicios utilizadas en territorio español.

En relación al primer concepto, dentro de las actividades económicas realizadas en territorio español podría plantearse de nuevo la cuestión comentada en el epígrafe anterior en relación a la aplicación del establecimiento permanente al comercio electrónico. Cabe preguntarse si bastaría la presencia permanente en términos económicos para considerar que la actividad económica se realiza en territorio español, o si requiere algún vínculo físico, personal o material, con nuestro territorio, tal y como ocurre en relación al establecimiento permanente. Esto nos conduciría de nuevo, a considerar o no considerar a una web dirigida al público español como una actividad económica realizada en territorio español.

Creemos que la intención inicial del legislador con este precepto era gravar actividades que físicamente se realizasen en España, como podría ser, por ejemplo

¹²⁰ Concretamente los puntos 1 y 2 del art. 13.b) TRLIRNR indican que se entenderán obtenidas en territorio español, y por tanto, gravadas por este impuesto: “Las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español, cuando no resulte de aplicación otro párrafo de este artículo, en los siguientes casos:

1) Cuando las actividades económicas sean realizadas en territorio español. No se considerarán obtenidas en territorio español los rendimientos derivados de la instalación o montaje de maquinaria o instalaciones procedentes del extranjero cuando tales operaciones se realicen por el proveedor de la maquinaria o instalaciones, y su importe no exceda del 20 % del precio de adquisición de dichos elementos.

2) Cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España”.

la realización de un concierto musical en suelo español por un grupo no residente, y no las operaciones de venta a distancia, entre las que se encuadraría el comercio electrónico.

No obstante, no ocurre así cuando se trate de prestaciones de servicios, como ocurre en el teletrabajo, en las que el criterio que sigue el precepto no es el lugar desde donde se presten sino aquel en el que se utilicen, entendiéndose *utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste*. Entendemos que esta última aclaración evidencia que para que resulte aplicable este precepto, los destinatarios de estos servicios deberán ser habitualmente empresas, ya que son ellas las quienes realizan actividades económicas, equiparando este concepto con el de actividad empresarial o profesional.

Por ello, considerando el consenso internacional existente en la calificación de las transmisiones efectuadas vía electrónica como prestaciones de servicios, la Administración española podría gravar doblemente este tipo de prestaciones electrónicas procedentes de un territorio tercero, cuando el destinatario fuese un empresario español: En el IVA y en el IRNR.

Con este precepto, se incorpora al ámbito de la imposición directa el concepto de gravamen en el lugar de consumo, típicamente utilizado en la imposición indirecta¹²¹.

Además, teniendo presente que el art. 15.2 TRLIRNR, que establece en estos casos la imposición “*de forma separada por cada devengo total o parcial de renta sometida a gravamen, sin que sea posible compensación alguna entre aquéllas*”; así como que el art. 24.2 TRLIRNR, señala como criterio de determinación de la base para estas rentas “*la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales incorporados a las obras o trabajos y de suministros, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente*”, y considerando el art. 5 del Real Decreto 1776/2004, que aprobó el Reglamento del IRNR, de 30 de julio, que solo serán deducibles aquellos que se hubiesen realizado en suelo español, en la mayor parte de los casos la base quedaría conformada por el valor de la venta, de forma similar a como ocurre en el IVA.

¹²¹ Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, op.cit., pág 447.

De aplicar este precepto al comercio electrónico, que como hemos indicado es perfectamente posible, nos encontraríamos con que las transacciones internacionales que tuviesen como destinatario a empresas residentes en nuestro territorio, podrían quedar gravadas al 25% en el IRNR, según dispone el art. 25 del TRLIRNR, y en caso de que el destinatario no tuviese derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, además al 16% en el IVA. Obviamente, si el destinatario tuviese derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, la cuota de IVA que tendría que autorrepercutirse se la podría deducir, ocasionándole un efecto nulo en el resultado de su autoliquidación IVA.

No obstante, creemos que el art. 13 del TRLIRNR nace con una finalidad distinta a la de gravar las actividades de comercio electrónico. Bien es cierto que al menos en el ámbito de las transmisiones electrónicas, y siempre y cuando no sea aplicable algún tratado internacional firmado por el Estado español para evitar la doble imposición en renta, podría ser utilizado por la Administración española para gravar estas rentas. No obstante, también cabe preguntarse cuantos operadores realizan ventas de comercio electrónico a España, que no residan en algún Estado con los que nuestro país tiene firmado un Convenio para evitar la doble imposición internacional en materia de renta¹²². Ciertamente hay muy pocos con empresas de comercio electrónico capaces de tener una penetración significativa en el mercado español, por lo que finalmente, la inacción de la Administración española en la exigencia del cumplimiento de este precepto tiene un cierto fundamento de eficiencia.

4.5. Teletrabajo

La globalización también se manifiesta en el ámbito laboral a través una nueva modalidad de relación empresa-trabajador, el teletrabajo, que aprovecha las ventajas que ofrecen las nuevas tecnologías para que el asalariado pueda realizar el trabajo convenido sin necesidad de desplazarse al centro de trabajo.

¹²² Según la web de la AEAT www.aeat.es, España tiene un total de 54 Tratado internacionales para evitar la doble imposición internacional en renta, con los siguientes Estados: Alemania, Argelia, Argentina, Australia, Austria, Bélgica, Bolivia, Brasil, Bulgaria, Canadá, Corea del Sur, Chequia, Chile, China, Croacia, Cuba, Dinamarca, Ecuador, Eslovaquia, Eslovenia, Estados Unidos, Estonia, Filipinas, Finlandia, Francia, Grecia, Holanda, Hungría, India Indonesia, Irlanda, Islandia, Israel, Italia, Japón, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Macedonia, Marruecos, Méjico, Noruega, Polonia, Portugal, Reino Unido, Rumania, Federación Rusa, Suecia, Suiza, Tailandia, Túnez, Turquía, Estados de la antigua U.R.S.S., (Excepto Rusia), Venezuela, Vietnam.

El desarrollo del teletrabajo en el nuevo entorno globalizado genera una nueva fuente de conflictos de doble imposición internacional en el ámbito de la imposición directa, que no fueron previstos inicialmente por los Estados contratantes, lo que puede provocar un marco jurídico no deseado por alguno de ellos.

Sin embargo, con el teletrabajo la persona no necesita desplazarse a otro Estado para desempeñar su empleo y, por tanto, el lugar de realización efectivo del empleo coincidirá normalmente con la jurisdicción donde fije su residencia. En consecuencia, en estos casos, la doble imposición internacional solo podría surgir entre el Estado donde se encontrase establecido el pagador de las rentas y el Estado donde fijase su residencia el teletrabajador y donde normalmente llevaría a cabo su empleo.

4.5.1. Convenio para evitar la doble imposición internacional: Modelo Convenio OCDE

Cuando resulte aplicable un Convenio para evitar la doble imposición internacional en renta basado en el Modelo Convenio OCDE, en virtud del contenido de los arts. 7, 14 y 15 se otorgaría el derecho a gravar las rentas del teletrabajo internacional en exclusiva al Estado de residencia del teletrabajador¹²³.

Una vez fijado el Estado de residencia de la persona física, el Modelo Convenio OCDE regula en su art. 15 el régimen de las rentas del trabajo dependiente que pueden ser objeto de doble imposición internacional. Su redacción denota que está enfocado a situaciones en las que el trabajador se desplaza fuera de su lugar de residencia habitual, al otro Estado contratante, para realizar el trabajo convenido, y como consecuencia, ambos Estados, el de residencia y el de la fuente, disponen en su normativa interna el gravamen de las rentas que percibe.

Según este precepto, las rentas obtenidas se someterán a imposición en el Estado donde se encuentre el lugar de realización efectivo del empleo, salvo que concurren los siguientes requisitos:

¹²³ Como señalan DE JUAN LEDESMA, Álvaro “Fiscalidad del Comercio Electrónico: mito o realidad”, Revista de Estudios Financieros, n° 204/2000; y MARTOS, J.J., “Criterios de sujeción de las rentas del teletrabajo internacional: Residencia Fiscal y doble imposición internacional” Revista Andaluza de Relaciones Laborales, n°11/2002, al no ser necesario que el trabajador se desplace al país donde se utilizará el servicio y/o desde donde se realiza el pago, el Principio de la fuente resulta sustituido por el de la residencia.

- a) Que la persona que lo realice permanezca en dicho Estado menos de 183 días, a lo largo de un periodo de 12 meses.
- b) Que la renta no se pague por un residente o un establecimiento situado en este Estado.

El Modelo Convenio OCDE no define el concepto de “lugar de realización efectivo del empleo”, pero la práctica ha hecho que algunos países consideren que si un trabajador se encuentra en un Estado por motivos de trabajo, entonces lo estará ejerciendo allí y podrá considerarse como el lugar de realización efectivo¹²⁴.

Por tanto, el precepto otorga al Estado fuente legitimidad para someter a gravamen las rentas cuando el receptor se desplaza a su territorio para realizar el trabajo, siempre que no concurren los requisitos de permanencia mínima del trabajador en éste al cabo del año y de localización del pagador fuera del Estado fuente.

No obstante, si el trabajador no se desplazase de su lugar de residencia para efectuar el trabajo, sería éste el lugar de realización efectivo del empleo y, por tanto, el competente para someter a gravamen las rentas obtenidas. Solo si realizásemos una interpretación diferente de la expresión “lugar efectivo donde se realice el trabajo”, ajena al lugar físico donde se encuentre el trabajador y vinculada con el Estado donde se encontrase establecido el pagador, podríamos considerar que correspondería a éste último el derecho a gravar las rentas, en vez del lugar de residencia del trabajador. No obstante, a nuestro entender, esta interpretación resulta extremadamente forzada, y va en contra de la interpretación habitual que los Estados han dado al precepto.

Notemos que este hecho seguiría produciéndose en el caso de que el trabajador decidiese alterar el régimen de relación laboral existente, pasando a constituir su propia empresa y a prestar sus servicios de forma independiente. En este caso, el Modelo Convenio OCDE prevé a través del art. 7 sobre beneficios empresariales y del art. 14 sobre las rentas procedentes de servicios personales independientes, que correspondería al Estado de residencia gravar las rentas obtenidas por el sujeto, salvo que éste prestase el servicio desde un establecimiento permanente o de una base fija de manera habitual situada en el otro Estado contratante, en cuyo caso, tales rentas podrían someterse a imposición en este otro Estado.

¹²⁴ BAKER, P., *Double Taxation Conventions and internacional tax Law*, Sweet & Maxwell, 1994, segunda edic., pag. 299.

4.5.2. Normativa interna: Rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente

Cuando no resulta aplicable un Convenio para evitar la doble imposición y el teletrabajador sea un no residente que presta sus servicios a una empresa establecida o residente en territorio nacional, habría que valorar la sujeción de las rentas obtenidas al IRNR.

Según dispone el TRLIRNR en su art. 12 el hecho imponible de este impuesto lo constituye la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español de los no residentes, considerando como tales el art. 13.1.c) ciertos rendimientos del trabajo, quedando excluidos habitualmente aquellos que deriven de una actividad laboral desarrollada íntegramente en territorio extranjero. Por ello, los rendimientos del teletrabajo basados en una relación laboral dependiente quedarán excluidos del IRNR cuando el teletrabajador resida en otra jurisdicción fiscal¹²⁵.

En caso de que el teletrabajador preste sus servicios de forma independiente y autónoma, sin que exista una relación de dependencia laboral de la empresa pagadora, domiciliada o establecida en territorio nacional, resultaría aplicable el punto 2º del art. 13.1.b) TRLIRNR, que como hemos indicado en el epígrafe anterior, sujeta a gravamen las prestaciones de servicios utilizadas en territorio español, en particular las referidas a la realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión; y entendiendo utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en éste.

Remitiéndonos a lo indicado en el epígrafe sobre rentas obtenidas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente¹²⁶, en caso de constituir una empresa independiente, los servicios prestados por el teletrabajador no re-

¹²⁵ Según dispone el art. 13.1.c) TRLIRNR, se considerarán rentas obtenidas en territorio español “los rendimientos del trabajo:

- a) Cuando deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- b) Cuando se trate de retribuciones públicas satisfechas por la Administración española.
- c) Cuando se trate de remuneraciones satisfechas por personas físicas que realicen actividades económicas, en el ejercicio de sus actividades, o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste por razón de un empleo ejercido a bordo de un buque o aeronave en tráfico internacional.

Lo dispuesto en los párrafos 2 y 3 no será de aplicación cuando el trabajo se preste íntegramente en el extranjero y tales rendimientos estén sujetos a un impuesto de naturaleza personal en el extranjero.

¹²⁶ Epígrafe 4.4 de este Capítulo I.

sidente a la empresa establecida o domiciliada en territorio español quedarían sujetos en el IRNR y gravadas al 25%, según dispone el art. 25 del TRLIRNR.

En definitiva, el régimen fiscal aplicable al teletrabajo ofrece al teletrabajador la posibilidad de reducir su carga fiscal trasladando su residencia a otra jurisdicción que tenga una tributación sobre la renta inferior a la del Estado español. Solo en aquellos casos en los que no resulte aplicable un Convenio para evitar la doble imposición y, además, el teletrabajador preste sus servicios de forma independiente a la empresa pagadora domiciliada o establecida en territorio nacional, el Estado español seguiría sometiendo a gravamen en el IRNR las rentas obtenidas por aquel.

5. TRIBUTOS SOBRE EL JUEGO

En España la tributación sobre el juego está en manos de las CC.AA. La Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, establece entre los tributos cedidos los que gravan el juego: la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar¹²⁷ y la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, cediéndoles el rendimiento pleno que generen¹²⁸

El Estado también cede a cada CC.AA competencias normativas en estos tributos, enumerando en el art. 42 de la Ley 21/2001 las materias objeto de cesión: exenciones; base imponible; tipos de gravamen y cuotas fijas; bonificaciones; devengo; los aspectos de gestión, liquidación, recaudación e inspección.

¹²⁷ El Real Decreto-ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los Aspectos Penales, Administrativos y Fiscales de los Juegos de Suerte, Envite o Azar y Apuestas, permanece derogado en Andalucía por la Ley 2/1986, de 19 de abril, que a su vez estableció la tasa de servicios sobre salones de juego.

¹²⁸ El art. 26 de la ley 21/2001 expone que se cede a cada Comunidad Autónoma el rendimiento de los tributos sobre el juego producido en su territorio, aclarando que se considera producido en el territorio de cada Comunidad Autónoma el rendimiento de la tasa estatal sobre los juegos de suerte, envite o azar cuando el hecho imponible se realice en dicho territorio.

Respecto a la tasa estatal sobre rifas, tómbolas, apuestas y combinaciones aleatorias, se entiende producido el rendimiento en el territorio de cada Comunidad Autónoma cuando la Administración de dicha comunidad autorice la celebración o hubiera sido la competente para autorizarla en los supuestos en que se organicen o celebren sin solicitud de dicha autorización.

A ello hay que unir que cada CC.AA ha aprobado tributos propios, algunos atinentes al juego, como el impuesto sobre el bingo¹²⁹.

Debido a esta diversidad normativa, nos vamos a entrar en el análisis pormenorizado de las disposiciones reguladoras de la tributación del juego en cada CC.AA., centrándonos exclusivamente en dos problemas comunes que ha planteado el juego por Internet.

En primer lugar, desde un plano estrictamente técnico, hay que apuntar que la regulación existente no está diseñada para ser aplicada cuando estas actividades se desarrollasen a través de redes telemáticas, sin necesidad de un establecimiento físico donde se efectúe el juego.

Así, por ejemplo, el Real Decreto Ley 16/1977, aplicable en defecto de normativa autonómica, establece como hecho imponible de la tasa sobre los juegos de suerte, envite o azar la autorización, celebración u organización de éstos, y como sujetos pasivos a las entidades que los organizan, siendo responsables solidarios de la tasa los dueños y empresarios de los locales donde se celebren.

Cuando se efectúa el juego a través de casinos o casas de apuestas virtuales no hay establecimiento físico donde se organiza y celebra el juego, sino dos partes que pueden estar situadas en jurisdicciones distintas y que se relacionan a través de Internet. Cuando éstas no coincidan, habría que aclarar en que jurisdicción, la del jugador o la de la empresa virtual que lo oferta, se desarrolla la actividad y, por tanto, cual es la Administración competente para gravar esas actividades. **Se requiere introducir un supuesto específico en la normativa reguladora que prevea cuando quedarán sujetas estas nuevas modalidades de juego a distancia.**

¹²⁹ El impuesto sobre el bingo ha sido instaurado en las siguientes CC.AA:

- ANDALUCÍA: Ley 17/1999, de 28 de diciembre, por la que se aprueban Medidas Fiscales y Administrativas.
- ASTURIAS: Ley 2/1992, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre el juego del bingo
- ISLAS BALEARES: Ley 13/1990, de 29 de noviembre, sobre Tributación de los Juegos de Suerte, Envite o Azar de las Baleares
- GALICIA: Ley 7/1991, de 19 de junio, de tributación sobre el juego
- MURCIA: Ley 12/1984, de 27 diciembre, de imposición sobre juegos de suerte, envite o azar
- MADRID: Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de Tributación sobre los juegos de suerte, envite y azar.

Además, en la CC.AA. de Madrid también están vigentes la Ley 12/1994, de 27 de diciembre, de tributación sobre los juegos de suerte, envite y azar y la Ley 3/2000, de 8 de mayo, de Medidas Urgentes Fiscales y Administrativas sobre los Juegos de Suerte, Envite y Azar y Apuestas en la Comunidad de Madrid.

En segundo lugar, una vez determinado este aspecto, habría que luchar contra la deslocalización ficticia de este tipo de empresas. En efecto, los casinos o las casas de juego que operan en la red no requieren un local o un establecimiento para llevar a cabo su actividad empresarial. El juego es un claro ejemplo de actividad fácilmente deslocalizable, que puede efectuarse desde cualquier lugar del planeta, sin que sea necesario ese vínculo directo con el territorio que sería un inmueble. Por ello, existe un alto riesgo de que puedan estar constituidas en paraísos fiscales o en otras jurisdicciones que no graven estas actividades, pese a que la gestión y dirección real de la actividad se encuentre en España.

Volvemos de nuevo a encontrarnos con el problema de la residencia fiscal y del establecimiento permanente en Internet.

Por otro lado, tradicionalmente este tipo de actividades han quedado exentas en el IVA, según disponía a nivel comunitario el art. 13.B. f) de la Sexta Directiva y ahora el art. 135.1.i) de la Directiva 2006/112/CE, y a nivel interno el art. 20.Uno.19º LIVA.

Además, el juego por Internet presenta el problema calificadorio tratado anteriormente en el IVA¹³⁰. La normativa comunitaria no resuelve, a nuestro juicio, cual es la calificación apropiada para aquellos servicios tradicionales que ahora pueden ser prestados vía electrónica. Queda pendiente determinar si cuando se presten por Internet seguirán siendo calificados como si se prestasen de forma tradicional o, si por el contrario, pasaría a ser considerados como servicios prestados vía electrónica, aplicando la regla de localización específica al efecto y, en su caso, el tipo general de gravamen.

6. LA FACTURA TELEMÁTICA

Debido a la necesaria agilidad que requiere el tráfico mercantil, la factura es la manifestación contractual por excelencia, expresión documental justificativa de la realización de la operación y principal medio de prueba de las partes para

¹³⁰ Véase el epígrafe 2.1.2 del Tema I.

reivindicar el cumplimiento de las obligaciones y el ejercicio de los derechos subjetivos originados¹³¹.

La importancia de estos documentos no se limita al estricto ámbito del Derecho Privado, sino que como es notorio, constituyen piezas claves en los modernos sistemas tributarios por su importancia como instrumento de control por parte de la Administración¹³².

La factura es desde una óptica tributaria un requisito formal imprescindible para poder aplicar numerosos gastos, deducciones en base o deducciones en cuota, que en última instancia minoran la cuota final del correspondiente tributo. Su relevancia en el IRPF o en el Impuesto de Sociedades es indudable, y evidentemente en el IVA, donde cobra especial importancia porque en ella se repercute el impuesto y su posesión se convierte en requisito imprescindible para poder ejercitar la correspondiente deducción del IVA soportado¹³³, siempre que el adquirente tenga derecho a la misma.

Se trata de un instrumento probatorio de la operación, que el contribuyente deberá recibir y conservar, al menos, durante el plazo de prescripción del tributo devengado, y que deberá mostrar a la Administración tributaria como justificante de los datos declarados en el marco de algún procedimiento comprobador o de inspección.

Todo esto ha contribuido a que su uso en el tráfico mercantil sea masivo y, tradicionalmente, el formato utilizado ha sido el papel. Sin embargo, en un entorno informatizado y telemático, donde la digitalización y la transmisión electrónica de documentos resultan cotidianas, el desarrollo de una regulación específica en materia de facturación telemática se hacía necesaria. Esta modalidad de formato y suministro de la factura supone un ahorro de tiempo y dinero para el emi-

¹³¹ MORILLO, A. *Medios de defensa del Contribuyente ante la Administración*, Editorial Práctica de Derecho, 2001, pág.73, considera sobre la factura que: “Podemos definirla como el documento privado que contiene la ejecución de un contrato mercantil, mediante el reflejo de la operación realizada, fecha, valoración e identificación de los contratantes. Su contenido típico consiste en la declaración recepticia de existencia de mercaderías o de servicios determinados, que se transmiten o se prestan”.

¹³² COM (2000) 650 Final, de 17 de noviembre, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido.

¹³³ A nivel comunitario, el art. 26.10 de la Directiva 2006/112/CE, y a nivel interno el art. 88 LIVA, establecen la repercusión obligatoria de las cuotas tributarias en factura o documento análogo y la obligación correlativa, por parte del adquirente de los bienes y servicios, de soportar dicha repercusión.

sor¹³⁴, y permite manejarlas, almacenarlas y consultarlas con mayor comodidad que las voluminosas carpetas llenas de facturas en papel¹³⁵, facilitando también, en última instancia, la tarea de control fiscal de la Administración¹³⁶.

6.1. Precedentes

La introducción del IVA en nuestro sistema impositivo originó la primera regulación general de la factura en el ordenamiento tributario español a través del RD 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regulaba el deber de expedir y entregar factura que incumbía a empresarios y profesionales. Pero fue el art. 88.Dos LIVA, en su redacción original, el que contempló por primera vez la posibilidad de que la emisión de facturas o documentos análogos se efectuase por vía telemática, con los mismos efectos que se atribuía a la facturación en papel, ordenando desarrollo reglamentario en la materia.

Cumpliendo este mandato, el RD 1624/1992, de 29 de diciembre, incorporó el art. 9 bis al RD 2402/1985, modificado posteriormente en sus puntos segundo y tercero por el RD 80/1996, de 26 de enero, y desarrollado por la O.M. de 22 de marzo de 1996, estableciendo por primera vez en nuestro Ordenamiento un marco regulador de la factura electrónica o telemática¹³⁷.

Esta primera regulación de un sistema de intercambio de facturación por medios telemáticos fue diseñada especialmente para entornos EDI o similares, redes telemáticas cerradas caracterizadas por su alto grado de seguridad.

¹³⁴ El informe encargado por la Comisión Europea a Pricewaterhousecoopers sobre facturación en la Unión Europea manifestaba que mientras que el coste de una factura electrónica suponía por término medio entre 0,28 y 0,47 euros, la factura en papel suponía un gasto que oscilaba entre 1,13 y 1,65 euros. Un repaso a los resultados de este estudio los realizan LEJEUNE, I., CAMBIEN, J.M. y BEUSEN, P. "Harmonising Invoicing Requirements in Europe" Tax Planning, vol.2, nº 4/2000.

¹³⁵ ANGULO CASCÁN, A.J. "Las facturas y documentos equivalente, sus soportes electrónicos y el Derecho Tributario español", Jurisprudencia Tributaria, nº 5/2002.

¹³⁶ COM (2000) 650 final, de 17 de noviembre, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Ley 77/388/CEE, con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido.

¹³⁷ Al respecto, PERALES VISCASILLAS, P., La factura electrónica, Actualidad Informática Aranzadi, nº24/1997; OLIVER CUELLO, R. "Aspectos tributarios de las facturas telemáticas", *Encuentro sobre Informática y Derecho*. 1997-98. Aranzadi, 1998; MORENO NAVARRETE, M.A., *Contratos electrónicos*, Marcial Pons, 1999; HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio electrónico*, op.cit.; DELGADO GARCÍA, A.Mª., y OLIVER CUELLO, R. "La fiscalidad en el comercio electrónico", op.cit.; ILLESCAS ORTIZ, R., *Derecho de la contratación electrónica*, op.cit.

Junto a los usuarios, empresarios o profesionales autorizados del sistema, se requerían otros elementos subjetivos esenciales: El promotor, el centro servidor y el prestador de servicios informáticos, a quienes la O.M. de 22 de marzo de 1996 les imponía múltiples obligaciones y deberes de colaboración, dirigidas a garantizar la seguridad de las transmisiones electrónicas¹³⁸.

El sistema requería autorización previa de la autoridad fiscal, siendo numerosos los requisitos y trámites administrativos que habían de acreditarse en el expediente de autorización de funcionamiento del sistema. La Administración disponía de un plazo de seis meses para su resolución, y una vez resuelto, podía comprobar en cualquier momento en los locales de los empresarios y profesionales autorizados, así como en los de los prestadores del servicio de teletransmisión, que el sistema cumplía las condiciones exigidas en la autorización, mediante las operaciones técnicas necesarias para constatar su fiabilidad. Para ello, llevaba un registro de los sistemas vigentes en España y de los empresarios adheridos a cada uno de ellos.

Por último, se trataba de un régimen voluntario y renunciabile. No era obligatorio para empresarios o profesionales, y quienes lo solicitasen y fuesen autorizados, no tenían porqué utilizarlo en todas sus operaciones de facturación.

La loable intención del legislador de establecer en nuestro ordenamiento un marco regulador de la factura electrónica no alcanzó, a efectos prácticos, el resultado esperado. La fijación de unos requisitos tecnológicos tasados, hecho que daba la espalda al principio de neutralidad tecnológica¹³⁹, provocó la rápida

¹³⁸ Según señalaba el art. 1 de la O.M. de 22 de marzo de 1996: “El sistema de facturación por medios telemáticos sería aquel sistema en el que intervienen un promotor del mismo, uno o más centros servidores, los usuarios del sistema y, en su caso, los prestadores de servicios informáticos, con la finalidad de efectuar intercambios de facturas por medios electrónicos conforme a las especificaciones establecidas en esta Orden y la normativa que se dicte en desarrollo de la misma (....) El promotor del sistema sería el empresario, profesional o sus agrupaciones que sean autorizados a operar en cualquiera de los sistemas definidos en esta Orden, conforme al párrafo 5 del art. 9 bis 2 del RD 2402/1985 (.....) El Centro servidor del sistema sería el prestador del servicio de teletransmisión o asimilado que asegura la transparencia e integridad de los datos transmitidos entre usuarios o partícipes del mismo, al que se refiere el art. 9 bis.4 del RD 2402/1985 (.....) El Prestador de Servicios Informáticos sería el empresario, profesional o sus agrupaciones que desarrollen o comercialicen programas o equipos suministrados a uno de dichos sistemas”.

En los arts. 6, 7, 8 y 9 de la O.M. de 22 de marzo de 1996, se establecían las obligaciones específicas para cada uno de los intervinientes en los sistemas de facturación telemática, que en la práctica coincidían en una única persona, encargada y responsables de la seguridad de las transmisiones y de la conservación íntegra de las mismas.

¹³⁹ Este Principio aparece recogido en la Guía para la incorporación al Derecho interno de la Ley Modelo sobre comercio electrónico aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional CNUDMI-UNCITRAL, de 16 de Diciembre de 1996, cuando en el epígrafe 8 indica que:

obsolescencia de estas disposiciones, especialmente a raíz de la entrada en vigor de la normativa sobre firma electrónica¹⁴⁰ y del uso generalizado de Internet. Esta circunstancia, unida al exceso de exigencias administrativas, dificultó y desincentivó a empresarios y profesionales en el uso del sistema, lo que en última instancia provocó su escasa difusión y su fracaso¹⁴¹.

6.2. Régimen jurídico en el Derecho Comunitario

A finales del siglo XX la Unión Europea, a través de la Comisión, constató la necesidad de establecer un marco comunitario más homogéneo en materia de facturación.

La redacción original del art. 22.3 de la Sexta Directiva (IVA) relativa a la obligación de facturación y vigente por aquel entonces, era demasiado escueta y dejaba una libertad de apreciación tan grande a los Estados que dio como resultado normativas muy dispares entre éstos.

“... no se excluye ninguna técnica de comunicación del ámbito de la Ley Modelo, que debe acoger en su régimen toda eventual innovación técnica en este campo”.

En esta línea, el RD-Ley 14/1999 sobre firma electrónica manifestaba en el considerando ocho de su Preámbulo que: “*Los rápidos avances tecnológicos y la dimensión mundial de Internet hacen necesario un planteamiento abierto a diferentes tecnologías y servicios de autenticación electrónica de datos*”. También en términos similares se pronuncia la Ley 59/2003 sobre firma electrónica, que ha sustituido al anterior Real Decreto Ley

GUISADO MORENO, A. “El comercio electrónico y su disciplina: ¿Un nuevo Derecho para un nuevo modelo de mercado y de negocios? Derecho de los Negocios, nº145/2002, señala que: “La formulación de este Principio responde a un claro objetivo: que las nuevas normas que regulan el comercio electrónico puedan resultar igualmente idóneas tanto para la tecnología existente en el momento en que son formuladas como para las tecnologías futuras, evitando tener que proceder a la elaboración de nuevas normas cada vez que se produzca una innovación tecnológica. En suma, con la implantación de este principio se trata de evitar que los imparable avances tecnológicos provoquen la rápida obsolescencia de las normas en un breve periodo de tiempo, convirtiendo de paso al legislador en un mago de lo efímero”.

Respecto a este Principio, puede consultarse ILLESCAS ORTIZ, R., *Derecho de la contratación electrónica*, op.cit., págs. 50-54, aunque también lo trata en otras partes de su obra.

¹⁴⁰ Así lo certificó la Resolución de la DGT de 10 de mayo de 1999, a la Consulta 0730-99, que partiendo de la normativa vigente sobre firma electrónica, y teniendo en cuenta la evolución experimentada en los últimos años en los sistemas de telecomunicaciones, consideraba “(...) que no existían impedimentos para emitir y expedir facturas por cualquier medio. Por consiguiente, las facturas expedidas por el propio sujeto pasivo o por un tercero en nombre y por cuenta de aquel, podrán ser remitidas por Internet a su destinatario, el cual procedería con sus propios medios (impresora) a la confección material de la factura original”.

¹⁴¹ En esta línea se manifestaron, entre otros, ILLESCAS ORTIZ, R. *Derecho de la contratación electrónica*, op.cit; y, DELGADO GARCÍA, A.M^a., y OLIVER CUELLO, R. “La fiscalidad en el comercio electrónico”, op.cit.

Además, este precepto, dictado en un momento en el que prácticamente solo se pensaba en las facturas en soporte papel, no hacía referencia a la factura electrónica, por lo que también en este ámbito existían normativas nacionales diametralmente opuestas, que iban desde la plena aceptación sin exigencia de requisito formal alguno, hasta su falta de reconocimiento o su invalidez declarada. Así, Grecia, Portugal y Luxemburgo no aceptaban el soporte electrónico, mientras que Dinamarca, Finlandia y Suecia no solo otorgaban validez a este tipo de facturas, sino que tenían una normativa muy flexible que no exigía estándares concretos. En una situación intermedia se encontraban el resto de Estados, entre ellos España, que aunque autorizaban la transmisión telemática de facturas, establecían estrictos requisitos, muy diversos entre si.

Esta falta de armonización en materia de facturación, general y electrónica, provocaba efectos perniciosos para la economía europea al obstaculizar el buen funcionamiento del mercado interior. Por un lado perjudicaba a las empresas que operaban en distintas jurisdicciones comunitarias, lastrando su competitividad; por otro, frenaba el desarrollo intracomunitario del comercio electrónico; y, por último, dificultaba a las Administraciones su tarea de control¹⁴².

Con la intención de solucionar estas cuestiones, y teniendo presente la directriz sexta de la Comunicación de la Comisión Europea “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”, que recomendaba la un marco regulador que otorgase plenos efectos a la factura electrónica, se presentó una Propuesta de Directiva¹⁴³ que culminó en la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre, de modificación de la Sexta Directiva, con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el IVA, que debía ser transpuesta

¹⁴² COM (2000) 650 Final; Como señala ÁNGULO CASCÁN, A.J. “Las facturas y documentos equivalentes, ...” op.cit., “La creciente internacionalización de las economías y el desarrollo del comercio electrónico exigen cada vez con más intensidad que las empresas europeas emitan facturas para sujetos establecidos en distintos países o, dicho de otra forma, que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro tenga que emitir facturas conforme a las legislaciones de varios Estados miembros porque ejerce actividades gravadas en todos ellos”.

¹⁴³ La falta de armonización en el ámbito de la facturación fue denunciada en un informe de la Comisión Europea relativo a la iniciativa SLIM, acrónimo de la expresión “Simplificar la Legislación sobre el Mercado Interior”. Los resultados de estos trabajos se recogen en el informe de la Comisión Europea COM (97) 618 Final, de 24 de noviembre, y sus conclusiones fueron aprobadas por el Consejo de Mercado Interior el 27 de noviembre de 1997. En consecuencia, a finales de 1998, la Comisión inició un estudio al respecto, encargando finalmente a Pricewaterhousecoopers un Informe que le fue presentado a finales del mes de agosto de 1999; y cuyas conclusiones provocaron la presentación de la Propuesta de Directiva COM (2000) 650 Final, de 17 de noviembre, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido.

por los Estados miembros antes de 1 de enero de 2004. Esta Directiva ha sido posteriormente derogada por la Directiva 2006/112/CE que, a su vez, ha incorporado su contenido.

El alcance del marco regulatorio de la factura telemática incide en todo el ordenamiento fiscal. Aunque la regulación de la factura se encuentra especialmente asociada al IVA, su validez afecta a todo el conjunto del sistema tributario. Por ello, la trascendencia de la reforma en materia de facturación no solo alcanzó a la imposición indirecta, sino que sus efectos se extendieron indirectamente a otros tributos como el Impuesto de Sociedades o el IRPF. Las facturas transmitidas mediante alguna de las modalidades previstas serán aceptadas fiscalmente a efectos de la repercusión y deducción de cuotas del IVA, pero también respecto a la justificación de los gastos necesarios en el ejercicio de una actividad económica o de ciertas deducciones, en base o en cuota, practicadas en determinados tributos.

Según el párrafo final del art. 223.1 de la Directiva 2006/112/CE, la facturación electrónica puede consistir en la transmisión o, simplemente, en la puesta a disposición del destinatario por vía electrónica de la facturas, lo que, por ejemplo, podría validar situaciones en las que el vendedor las aloje en un sitio web seguro al que sus clientes puedan acceder con una clave, sin necesidad de envío expreso a estos¹⁴⁴.

Los arts. 222 y 223 de la Directiva 2006/112/CE consideran que las facturas podrán ser transmitidas o puestas a disposición del destinatario por medios electrónicos, siempre que se cumplan dos requisitos:

- a. El destinatario de las mismas haya dado su consentimiento. Por tanto, la nota de voluntariedad queda claramente explicitada, aunque no debemos caer en el error de considerar que esa voluntariedad de este formato depende en exclusiva de la decisión del destinatario. Solo cuando ambas partes estén de acuerdo en que la expedición de la factura se realice a través de este medio, tendrá validez, salvo que la normativa vigente establezca lo contrario (por ejemplo, que obligue a ciertos empresarios, como los prestadores de servicios prestados vía electrónica en el IVA, a utilizar este medio de facturación).

¹⁴⁴ JOOSTENS, M., CAMBIEN, J.M. y LEJEUNE I., "The New Invoicing Directive: nec plus ultra or Non-Harmonization Institutionalized?" *European Taxation*, vol.42, nº 5/2002.

En todo caso, debemos indicar que el régimen comunitario de la factura electrónica no condiciona su utilización en un tipo de actividad económica concreta (por ejemplo, el comercio electrónico), sino que puede utilizarse en cualquier sector y por cualquier empresa¹⁴⁵.

Además, tampoco se trata de un régimen excluyente, de manera que su utilización en algunas operaciones no implica su extensión a todas las que realice el empresario, que podrá, a lo largo de un mismo ejercicio, expedir facturas en papel y en formato electrónico.

- b. Que en su transmisión o puesta a disposición se garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, considerando satisfechos estos requisitos cuando se utilice:
- a) Una firma electrónica avanzada, tal y como la define la normativa comunitaria, quedando a elección de los Estados establecer la exigencia de que se encuentre basada en la utilización de un certificado reconocido y generada por un dispositivo seguro de creación de firmas.
 - b) Un sistema de intercambio EDI que garantice estos requisitos.

Como primera característica reseñable, destaquemos que la Directiva deja en manos de los Estados la posibilidad de exigir un grado de seguridad superior al inicialmente previsto por la Comisión Europea en la Propuesta de Directiva sobre facturación¹⁴⁶. Según indicó esta institución, acompañar a la firma electrónica avanzada con un certificado *“no debe tratarse de una obligación; Eso constituiría un requisito suplementario y costoso para la facturación electrónica y, además, no es indispensable, pues ni siquiera las facturas en papel requieren firma”*¹⁴⁷. No obstante, el legislador comunitario, permite que aquellos Estados que así lo deseen puedan exigir, junto con la firma electrónica avanzada, un certificado electrónico reconocido y que la firma electrónica este creada por un dispositivo seguro de

¹⁴⁵ HORTALÀ I VALLVÉ, J. “El IVA en el comercio electrónico”, Revista Euroamericana de Estudios tributarios, nº 6/2000.

¹⁴⁶ Propuesta de Directiva COM (2000) 650 Final.

¹⁴⁷ HORTALÀ I VALLVÉ, J. “El IVA en el comercio electrónico”, Revista Euroamericana de Estudios tributarios, nº 6/2000, respecto a la Propuesta de Directiva señaló que: *“La idea central de la propuesta (de Directiva) se basa en que basta con que el documento en el que se plasma la realización de una determinada operación comercial contenga la firma electrónica avanzada para que su destinatario pueda practicarse las deducciones inherentes a la misma”*.

creación de firma. Por tanto, faculta a los Estados para que endurezcan el requisito de validez de la factura telemática, exigiendo en vez de una firma electrónica avanzada, una firma electrónica reconocida, según la terminología empleada por la Ley 59/2003, sobre firma electrónica.

Pero el endurecimiento de los requisitos de validez de la factura telemática queda limitado en el propio texto comunitario. En efecto, el art. 234 de la Directiva 2006/112/CE señala que *“los Estados no podrán imponer a los sujetos pasivos que entreguen bienes o presten servicios en su territorio ninguna otra obligación o formalidad relativa a la utilización de un sistema de transmisión de facturas por medios electrónicos”*.

No obstante, de forma simultánea, y debido a la situación previa tan dispar entre los Estados miembros en el momento en que se implantó esta regulación, el legislador europeo también estableció una disposición en el quinto párrafo del art. 22.3.c) de la extinta Sexta Directiva, que ha trasladado al último párrafo del art. 233.1 de la Directiva 2006/112/CE, que indica lo siguiente: *“No obstante, las facturas podrán transmitirse o ponerse a disposición por vía telemática mediante otros métodos, a reserva de su aceptación por el o los Estados miembros de que ese trate”*.

Entendemos que esta mención está basada en el principio de neutralidad tecnológica, de manera que si surgiesen nuevos instrumentos técnicos que garantizaran la integridad y la autenticidad de los documentos electrónicos, pudiesen aceptarse las facturas telemáticas que los utilizaran. Por ello, a renglón seguido, la Directiva ordena a la Comisión Europea que presente, a más tardar el 31 de diciembre de 2008, un informe acompañado de una propuesta, si procede, por la que se modifiquen las condiciones aplicables a la facturación electrónica.

No obstante, la lectura conjunta de todo ello nos lleva a considerar que cabe la posibilidad de que los Estados pueden utilizar esta facultad para rebajar los requisitos de validez exigibles a la facturación electrónica en sus respectivos territorios; si bien creemos que no puede ser alegada para establecer unas exigencias más severas a las que el precepto señala en relación con la utilización de un sistema de firma electrónica.

Así, aquellos Estados que hasta el momento no exigían requisitos técnicos que garantizaran la seguridad de la transmisión de la factura electrónica, podrían seguir manteniendo su normativa, de manera que las facturas electrónicas re-

cibidas por sus empresarios o profesionales seguirán siendo válidas fiscalmente como justificante del gasto y de las deducciones aplicadas¹⁴⁸.

Por el contrario, los empresarios o profesionales establecidos en estos Estados “flexibles” que realicen operaciones con operadores localizados en otros Estados miembros con una normativa en materia de facturación electrónica más severa, tendrían que ajustarse a la normativa del lugar de destino, para que el destinatario pudiese disponer de una factura válida que le permita ejercitar el derecho a la deducción.

En definitiva, la Directiva 2001/115/CE configuró un marco europeo que actualmente encontramos en la Directiva 2006/112/CE, en el que los requisitos para proclamar la validez de la factura electrónica aún pueden variar sensiblemente de un Estado a otro, si bien parece que los Estados deberían aceptar aquellas facturas que incorporen una firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y creada por un dispositivo seguro de creación de firma (firma electrónica reconocida).

Por ello, resulta recomendable que las empresas que operen internacionalmente y que deseen evitar problemas relacionados con la aceptación fiscal de sus facturas telemáticas en otros Estados, utilicen un sistema de firma electrónica reconocida.

6.3. Regulación española de la factura telemática

6.3.1. Requisitos de validez fiscal de la factura electrónica en el Ordenamiento español

El Estado español rediseñó su normativa interior para adaptarla a la comunitaria y para ello, siguiendo la normativa comunitaria, la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, modificó el art. 164 Dos párrafo tercero LIVA, estableció que las facturas podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que se cumplan los dos requisitos anteriormente expuestos: Que el destinatario de las mismas haya dado su consentimiento y que en su transmisión se garantice su autoría y la integridad de su contenido, remitiéndose a su desarrollo reglamentario para determinar cuando se considerarán satisfechas.

¹⁴⁸ JOOSTENS, M., CAMBIEN, J.M. y LEJEUNE I., “The New Invoicing Directive...” op.cit.

Este desarrollo reglamentario vino de la mano del RD 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprobó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación¹⁴⁹ (derogó casi todo el Real Decreto 2402/1985, salvo su art. 9 bis) y se modifica el Reglamento del IVA. No obstante, la Disposición Transitoria Única del RD 1496/2003, hasta que no se promulgue un nuevo desarrollo reglamentario de la factura telemática, declara vigente la OM 3134/2002, de 5 de diciembre, y el art. 9 bis del RD 2402/1985, así como las autorizaciones administrativas concedidas al amparo de ambas normas. Esta Orden Ministerial fue desarrollada a su vez en la Resolución del Director General de la A.E.A.T 2/2003, de 14 febrero¹⁵⁰, por lo que, hasta que no se derogue la citada Orden Ministerial, también permanece vigente.

Todas estas disposiciones desarrollaban el régimen de facturación telemática previsto con anterioridad en el art. 88 LIVA y en el art. 9 bis del RD 2402/1985, y que reguló la utilización de los sistemas de firma electrónica en el marco de la facturación electrónica. Sobre la base del art. 18 R.D.1496/2003 y de todo este marco reglamentario que aún pervive, el régimen tributario nacional en materia de facturación electrónica considera garantizada la autoría y la integridad del contenido cuando se utilice alguna de las siguientes técnicas:

- a) Una firma electrónica reconocida (firma electrónica avanzada, que esté basada en la utilización de un certificado electrónico reconocido y generada por un dispositivo seguro de creación de firma) que utilice un sistema de firma entre los admitidos por la AEAT.
- b) Un sistema de intercambio de datos distinto al anterior –sistema EDI o firma electrónica avanzada no reconocida por la AEAT– que garantice estos requisitos mediante los elementos propuestos a este fin por el contribuyente, una vez que sean autorizados por la Administración Tributaria.

Por tanto, encontramos dos modalidades de facturación claramente diferenciadas. La primera, otorga validez automática a la factura telemática sin necesidad de comunicación previa alguna a la AEAT. El empresario que utilice este sistema de facturación no tiene que solicitar a la AEAT la aprobación del mismo, porque esta, con carácter general, ya ha admitido su utilización.

¹⁴⁹ Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación y se modifica el RIVA.

¹⁵⁰ Resolución 2/2003, de 14 de febrero, del Director General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática.

Por el contrario, en la segunda modalidad no existe una autorización general del sistema empleado, por lo que la AEAT exige al empresario que inicie un procedimiento administrativo solicitando la aprobación de uso del mismo.

Por motivos obvios, consideramos que el primer sistema será el que se afianzará en los próximos años como medio de facturación telemática por excelencia. Afirmamos lo anterior atendiendo a dos motivos indudables. En primer lugar, la expansión cada vez más generalizada de la firma electrónica como medio de autenticación en redes abiertas como Internet, hecho que se está multiplicando a nivel nacional con la implantación del DNI digital, que incorporará una firma electrónica reconocida del titular.

En segundo lugar, la validez automática de la factura que emplee esta técnica, lo que evidentemente simplifica este tipo de facturación en relación a otros sistemas que requieren previa autorización administrativa.

El primer sistema se basa en la utilización de una firma electrónica reconocida. No obstante, aunque hemos subrayado la factura que la utilice tendrá validez automática, insistimos en el hecho de que previamente, y con carácter general, es imprescindible que el certificado electrónico y el sistema de firma y verificación empleados sean alguno de los admitidos por la AEAT. Por tanto, la validez automática de la factura telemática estará condicionada al uso de:

a) Un certificado electrónico aceptado por la AEAT.

Este organismo autorizó los certificados electrónicos especificados en la Recomendación UIT-T X.509 v.3 o superiores¹⁵¹, emitidos por las autoridades de certificación que hayan sido admitidas en las relaciones tributarias por medios telemáticos con la AEAT¹⁵².

b) Sistema de firma entre los admitidos por la AEAT.

¹⁵¹ Atendiendo al Párrafo tercero del punto tercero de la O.M. de 5 de diciembre sobre facturación telemática, aquellos que fuesen admitidos debían ser indicados por el Director General de la AEAT, hecho que se produjo en la Resolución 2/2003, de 14 de febrero.

¹⁵² En la página web de la AEAT (www.aeat.es) encontramos un listado de todas las entidades certificadoras que han firmado acuerdos con este organismo para expedir certificados electrónicos aceptados por la AEAT.

Existen varias opciones, desde el punto de vista técnico, para que las empresas puedan emplear un sistema de transmisión electrónico de facturas que disfrute automáticamente del reconocimiento general de la AEAT.

1. Utilizar las opciones de firma y verificación de facturas individuales de la AEAT. La Agencia Tributaria ha desarrollado dos servicios web, mediante los cuales se pueden implementar los mecanismos básicos exigibles de generación y verificación de firma electrónica, siendo necesario el acceso a la web de la AEAT para realizar tanto la firma como la posterior verificación de la factura recibida¹⁵³.
2. Realizar o adquirir un desarrollo que integre uno de los componentes descargables desde la página Web de la AEAT¹⁵⁴. En este caso, los componentes de la AEAT se deben arropar con desarrollos informáticos privados de facturación que realicen la gestión de datos de entrada y de salida, ya que lo que proporciona la AEAT son módulos básicos que se limitan a firmar y validar la firma¹⁵⁵.

¹⁵³ Estos servicios son accesibles en la dirección: <https://aeat.es/facturai.htm>

Según señala la propia web de la AEAT: “El primero de ellos permite, a partir de un fichero conteniendo la factura a emitir, obtener un fichero con el contenido en la misma en formato BASE-64 y la firma en formato PKCS#7. Se han elegido estos formatos para asegurar la inalterabilidad de los datos que se transmiten entre distintas plataformas hardware y software, y así poder verificar la firma en el puesto receptor:

Este servicio solicita al emisor que introduzca su NIF, así como el NIF del destinatario. Deberá seleccionar el fichero que contiene la factura, el cual será leído e incorporado a la página para ser firmado. Si esta operación resulta satisfactoria, el fichero a transmitir será almacenado en:

c:\aeat\facturas\AAMMDDHHMSS_NIFdelEmisor_NIFdelReceptor:F64

El segundo servicio permite verificar la validez de una firma de una factura transmitida en formato BASE-64 y ajustada al diseño de fichero antes descrito.

Este servicio de verificación solicita que se le indique el fichero que contiene la factura y su firma.

Una vez realizado el paso anterior, se establece una conexión https con el servidor de la AEAT para realizar la verificación de la firma y comprobación de la validez del certificado firmante.

Si el resultado de esta verificación es satisfactorio, el programa devolverá en un fichero la factura en su formato original, para el tratamiento que corresponda.

El receptor deberá conservar, tal y como se indica en la Resolución 2/2003 de 14 de febrero, el fichero de la transmisión conteniendo la factura y su firma, tal y como se recibió”.

La AEAT recomienda este método (Servicios Web básicos de firma/verificación) cuando el número de facturas intercambiadas es reducido, y en este caso para Internet Explorer los ficheros sólo pueden estar ubicados en un camino que contenga el directorio:\aeat; ya que el Control ActiveX de la AEAT sólo puede utilizar ese directorio.

¹⁵⁴ Actualmente, (Control ActiveX o Java), <http://www.aeat.es/normlegi/comercio/ayufactu.htm>

¹⁵⁵ Si el número de facturas es grande se recomienda utilizar este segundo sistema, que incorporaría algún desarrollo que integre los componentes de la AEAT, que permiten firmar/verificar facturas de forma encadenada utilizando el sistema homologado automáticamente por la AEAT; para lo cual se han desarrollado un módulo Activex, y otro Java que permiten desarrollar su propia aplicación a las empresas. Dichos módulos y sus descripciones están disponibles en la web de la AEAT. En este caso, no se requiere que los ficheros estén ubicados en un camino que contenga el directorio: \aeat.

El segundo sistema sería aplicable cuando se vaya a utilizar un sistema de firma electrónica que cumpla con todos los requisitos expuestos con anterioridad o un sistema EDI. Los usuarios deberán solicitar la aprobación del sistema propuesto y para ello deberán presentar una solicitud de uso del mismo, con una anticipación mínima de treinta días a su puesta en servicio. En la solicitud se indicarán los medios autorizados de autenticación, cuando se base en firma electrónica avanzada, o en otro caso, las especificaciones del sistema de intercambio electrónico de datos (EDI) utilizados. Dicha solicitud será resuelta por el órgano competente de la AEAT, actualmente, la unidad de auditoría informática del departamento de inspección financiera y tributaria, en el plazo de treinta días, tras los controles pertinentes para comprobar que se cumplen los requisitos exigidos en la normativa.

6.3.2 Conservación

En materia de conservación de las facturas emitidas y recibidas, siguiendo también la normativa comunitaria, el art. 165.Dos LIVA ha admitido expresamente la validez de los medios electrónicos como medio de almacenamiento. No obstante, el art. 165.Dos LIVA establece que en este caso, el sujeto pasivo deberá garantizar a la Administración tributaria el acceso en línea y su carga remota, con independencia del lugar de conservación.

Esto supone que las facturas deban ser almacenadas en servidores que estén conectados a una red telemática que sea accesible para la AEAT. Podría estar en una página web privada, que solo podría ser consultada si se disponen de unas claves confidenciales. De esta forma, el lugar físico donde se encuentre el servidor carece de relevancia.

La conservación se deberá efectuar de manera que se asegure su legibilidad en el formato original en el que se hayan transmitido junto con los datos asociados y mecanismos de verificación de firma, u otros elementos autorizados, que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido durante el período de prescripción¹⁵⁶.

Excepcionalmente, para los empresarios o profesionales de reducida dimensión y, en su caso, consumidores finales que expresamente se determine, las fac-

¹⁵⁶ Párrafo segundo del punto Sexto de la O.M. de 5 de diciembre de 2002 sobre facturación telemática.

turas electrónicas recibidas con firma electrónica avanzada podrán conservarse impresas en papel a condición de que conste en ellas una marca gráfica de autenticación, producida por un sistema que sea admitido y publicado por la AEAT¹⁵⁷.

Esta última circunstancia resulta reveladora, ya que pone de manifiesto la existencia de instrumentos tecnológicos capaces de transmitir al papel la autenticación de un documento electrónico en base a la utilización de una firma electrónica. Esto es, un documento electrónico signado digitalmente puede transformarse en un documento en papel, que si incorpora una marca grafica de autenticación, permite probar quien lo ha firmado electrónicamente. Esto supone que para autenticar un documento en papel podremos utilizar la firma manuscrita, que insertada atribuye la autoría a su titular; o bien, partiendo de un documento electrónico, signarlo digitalmente y posteriormente transformarlo en papel, incorporando una marca grafica de autenticación.

En todo caso, nos llama poderosamente la atención como el marco jurídico de la factura telemática discrimina negativamente a esta modalidad de facturación respecto a la factura tradicional, apartándose del principio de neutralidad.

¹⁵⁷ Párrafo tercero del punto Sexto de la O.M. de 5 de diciembre de 2002 sobre facturación telemática, que continua indicando que: “Esta marca gráfica de autenticación será generada por dispositivos de verificación de firma electrónica que operarán sobre los formatos estándares de factura de entre los autorizados por el Departamento de Informática Tributaria de la AEAT. Lo dispuesto en este párrafo no será de aplicación en tanto no se dicten las correspondientes normas de aplicación”.

En desarrollo de la anterior O.M., se dicta la Resolución 2/2003, de 14 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática, y en su punto Cuarto, denominado *Conservación de la factura impresa*, establece:

“1. En los supuestos excepcionales contemplados en el párrafo tercero del apartado sexto de la Orden ministerial HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, la obligación de conservación del fichero en formato digital podrá ser sustituida por la impresión de la factura siempre que ésta incluya, además de los datos de la propia factura, dos códigos PDF-417 como marcas gráficas de autenticación, en el primero de los cuales se incluirá íntegramente el contenido de los datos, tal y como fueron firmados en la emisión de la factura, y en el segundo la firma electrónica del fichero anterior en formato PKCS7 (extensión PKC).

2. Los códigos generados han de permitir la lectura para la regeneración de los ficheros originales y mantendrán una redundancia de datos para posibilitar la lectura, incluso cuando el código se haya deteriorado en parte. Este rasgo se consigue utilizando el nivel de corrección de errores 5 de la especificación citada en el punto número 4 de este apartado. Se deberá utilizar la compactación en modo Byte (Byte compactación BC mode) para permitir la codificación de la información en formato BASE code 64.

3. Para no limitar el tamaño máximo de datos se empleará el procedimiento Macro PDF417. No se deberá utilizar el procedimiento denominado Truncated PDF417 lo que permitirá garantizar la lectura de las marcas gráficas generadas. Para incluir la descripción de cada fichero en la marca gráfica se deben emplear los campos de información opcional (optional información) definidos en la propia especificación del procedimiento.

4. A los efectos de los apartados anteriores, se entiende por PDF417 un código de barras multilineal según la especificación Uniform Symbology Specification-PDF417 publicada por AIM, asociación para el Desarrollo de Estándares acreditada por American National Standards Institute”.

Resulta paradójico que el art. 229 de la Directiva 2006/112/CE establezca que los Estados miembros no podrán requerir el empleo de la firma manuscrita para que la factura en papel sea aceptada, mientras que esa misma Directiva se señale como requisito de validez de la factura electrónica que se garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, considerando satisfechos estos requisitos cuando se utilice una firma electrónica avanzada, quedando a elección de los Estados establecer la exigencia de que se encontrase basada en la utilización de un certificado reconocido y generada por un dispositivo seguro de creación de firmas.

Para ser justo, cabe decir que como ya hemos indicado, debido a la situación previa tan dispar entre los Estados miembros, “*las facturas podrán transmitirse por vía electrónica mediante otros métodos, a reserva de su aceptación por el o los Estados miembros de que ese trate*”, lo que nos lleva a considerar que cabe la posibilidad de que los Estados pueden utilizar esta facultad para rebajar los requisitos de validez exigibles a la facturación electrónica en sus respectivos territorios; y es que recordemos que algunos Estados miembros le venían otorgando validez a la factura electrónica cuando se transmitía sin garantías de seguridad.

En todo caso, parece que la aspiración del legislador comunitario es que a medio plazo, la validez fiscal de cualquier factura electrónica en la Unión Europea este supeditada a que exista una garantía de autenticidad de su origen y de integridad de su contenido; y esta garantía se cumplirá cuando se utilice una firma electrónica avanzada o, en su caso, una firma electrónica reconocida.

La exigencia de instrumentos que garanticen la seguridad en estas transmisiones electrónicas de facturas aporta un grado de seguridad muy elevado, que dista mucho de la situación existente respecto a la factura tradicional, lo que entendemos que, cuanto menos, se aleja del principio de neutralidad, inicialmente defendido con ímpetu desde las instituciones comunitarias como principio rector de la tributación del comercio electrónico y de la nueva modalidad de facturación electrónica.

Capítulo II

DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. DEFRAUDACIÓN INTENCIONADA. VENTAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO CON MAYOR RIESGO DE NO SER DECLARADAS

Cualquier hecho imponible que provoque la exigibilidad de una cuota tributaria puede ser susceptible de defraudación fiscal. Sin embargo, ello no es óbice para que un operador de comercio electrónico que tenga una deliberada intención defraudatoria disfrute de mayor impunidad para llevar a cabo sus propósitos cuando efectúe cierto tipo de operaciones.

Habría que destacar aquellas ventas en las que el medio empleado fuese alguna modalidad de dinero electrónico, plenamente anónimo. Sin embargo, y pese a que se diseñaron de forma específica para este tipo de comercio, estas modalidades de pago han tenido por el momento una escasa acogida, prácticamente nula, por lo que a efectos defraudatorios resultan poco significativas.

El resto de medios de pago son los habituales en el comercio tradicional, a excepción de la entrega en mano de dinero en efectivo, por lo que no representan un riesgo adicional a efectos defraudatorios.

No obstante, a nuestro juicio existen otras variables relevantes que deben ser analizadas para observar que tipo de modalidades de comercio electrónico presentan mayor riesgo defraudatorio.

1.1. Modalidad de comercio electrónico en virtud del tipo de suministro

Tradicionalmente, las actividades empresariales o profesionales consistentes en la prestación de servicios, esto es, en la obligación de efectuar un acto intangible a favor del adquirente, han presentado y presentan mayores dificultades de control fiscal que aquellas otras consistentes en la entrega de un bien, por definición, tangible. Baste traer a colación como ejemplos un servicio de peluquería, un servicio sanitario (médico, fisioterapeuta, odontólogo, etc.) o un simple asesoramiento jurídico o económico. En estos casos, la realización de la actividad no requiere la adquisición previa de mercaderías o materias primas para ser revendidas con posterioridad, con o sin transformación, sino que simplemente requiere tener una formación y titulación suficiente que permita efectuar satisfactoriamente el servicio.

Por ello, al no poder acudir al control de mercaderías como método de inspección fiscal, los órganos administrativos se ven privados de una técnica que, por otro lado, disponen cuando el objeto comercial versa sobre bienes. Esto facilita que los sujetos pasivos pueden omitir ventas en sus declaraciones tributarias, reduciendo con ello su beneficio fiscal o incluso, declarando pérdidas.

El comercio electrónico directo tiene como objeto comercial la descarga de archivos informáticos a cambio de una contraprestación y por tanto, ofrece problemas similares a efectos de control tributario. Recordemos que estos archivos informáticos se diseñan una vez y se reproducen en cada descarga, por lo que tampoco es posible acudir al seguimiento de las existencias como técnica de control fiscal.

Además, en este tipo de operaciones no hay un lugar físico donde enviar la mercancía al destinatario indicado, lo que también dificulta el rastreo de las operaciones, al desaparecer un intermediario que podría proporcionar a la Administración fiscal información relevante sobre el volumen de facturación aproximado del vendedor y sobre la localización geográfica de sus clientes.

Esto hace que las actividades de comercio electrónico directo resulten más propicias para la defraudación fiscal que las de comercio electrónico indirecto.

1.2. Modalidad de comercio electrónico en virtud de la naturaleza del destinatario: Ventas a sujetos que no tienen obligación de presentar declaraciones informativas

1.2.1. Vendedores residentes o con establecimiento permanente en España

El marco por excelencia para la defraudación fiscal de las ventas efectuadas por Internet se completa cuando el adquirente sea un consumidor final (B2C). El empresario podrá incumplir con las obligaciones fiscales impuestas por el ejercicio de su actividad económica tanto en el Impuesto que grave su beneficio empresarial como en el IVA, asumiendo un riesgo ínfimo de que su actitud lesiva contra el interés público sea detectada.

Por el contrario, generalmente cuando las ventas se realizan a empresas (Business to Business - B2B), especialmente si se encuentran localizadas en territorio comunitario, la Administración fiscal dispondrá de instrumentos para detectar la no declaración de las mismas. Cuando el adquirente es una empresa, ésta estará interesada en contabilizar sus adquisiciones, ya que bien vía gasto corriente o amortización, su inclusión en la contabilidad supondrá aminorar la cuenta de resultados, el beneficio fiscal y, en última instancia, la cuantía de la cuota del Impuesto sobre el beneficio, mientras que como regla general el IVA podrá ser deducido normalmente en su declaración periódica, y en caso contrario, podrá ser deducido como un gasto contable, reduciendo de nuevo la cuota del impuesto sobre el beneficio.

Un método de control del que dispone la Administración en operaciones entre empresas, serían los requerimientos de información de forma extraordinaria. Nos estamos refiriendo a solicitudes de información sobre las operaciones investigadas a proveedores o clientes de una firma comercial, en el curso de una inspección fiscal. De este modo se puede contrastar a través de las facturas recibidas y emitidas, la veracidad o falsedad de las operaciones realizadas.

Sin embargo, cuando el destinatario de la venta es un consumidor final ambos métodos resultan inviables, ya que estos no tienen que realizar declaraciones informativas de sus operaciones, ni llevar una contabilidad de sus actuaciones, ni guardar los documentos acreditativos de sus gastos, tal y como ocurre con las empresas. Los empresarios saben que este incumplimiento quedará impune cuando el adquirente sea un particular, ya que en estos supuestos la Administración fiscal no tendrá posibilidad alguna de comprobar las operaciones realizadas.

Por el contrario, cuando el control administrativo se centra en empresas y partiendo del interés del adquirente en contabilizar correctamente sus compras y gastos, las Administraciones utilizan habitualmente la técnica de la **comprobación cruzada de datos** para detectar ventas no declaradas, que disminuyen la recaudación en el Impuesto sobre el Beneficio y en el IVA.

a) Ventas excluidas de la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas

Para disponer de información que permitiese llevar a cabo esta comprobación cruzada de datos, el gobierno aprobó el Real Decreto 2027/1995, de 22 de diciembre, por el que se reguló la *declaración anual de operaciones con terceras personas*, actualmente derogado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que ha incorporado su contenido en los arts. 31 a 35. Este Real Decreto establece como obligación para la mayor parte de aquellos que desarrollan actividades económicas realizar anualmente una declaración informativa de los proveedores y clientes, con independencia de su naturaleza jurídica, con quienes hayan efectuado operaciones durante el año natural que en su conjunto, para cada una de dichas personas o entidades, hayan superado la cifra de 3.005,06 € (500.000 pts.), IVA incluido, computándose, a efectos de dicha cifra, de forma separada, las entregas de bienes y servicios y las adquisiciones de los mismos, manifestando su nombre, NIF y el valor de las operaciones realizadas durante el ejercicio en cuestión (modelo 347).

No obstante, esta obligación informativa no es extensible a los particulares ni a ciertos empresarios que, por la actividad que desarrollan pueden acogerse a un régimen que les descarga de obligaciones formales, tales como el llevar un control exhaustivo de sus ventas y emitir y guardar factura en cada una de ellas.

Establece diversas ventas que no originan la obligación de ser declaradas para el empresario que las efectúa. Al no comunicar esta información a la Administración, ésta no podrá utilizar la comprobación cruzada de datos para detectar ventas no declaradas. Si el vendedor conoce que el riesgo de que la Administración detecte estas ventas es muy bajo, la tentación de no declararlas se multiplica.

Encontramos dos supuestos que afectaran por igual al comercio tradicional y al comercio electrónico.

El primero ya lo hemos indicado. Se presenta en las ventas a clientes que al cabo del año natural resulten inferiores a 3.005,06 €. La técnica defraudadora consistiría en no declarar contable y fiscalmente las ventas hasta que el total acumulado a lo largo del año natural excediese de esa cantidad. Solo cuando se exceda esta cantidad, surgiría la obligación para las partes de comunicarlo en la declaración informativa de operaciones con terceras personas. Por tanto, hasta entonces, el vendedor sabe que la empresa adquirente no comunicará a la Administración tributaria que ha efectuado operaciones con él y, en consecuencia, no existiría riesgo de detección a través del control cruzado de datos.

Obviamente, esto implicaría asumir que cuando se excediese este límite de operaciones anual, habría que incluirlas todas, posiblemente declarándolas en alguna autoliquidación posterior a la correspondiente al momento devengo, aunque dentro del mismo periodo impositivo. De esta forma, y aunque se estuviese una infracción por el diferimiento del ingreso del IVA repercutido, ambas empresas declararían idéntico volumen de operaciones entre ambas y la Administración, al cruzar los datos, no encontraría anomalía alguna.

El segundo englobaría aquellos casos en que la empresa adquirente fuese un empresario individual o una entidad en régimen de atribución de rentas en el IRPF, por las actividades que tributen en dicho impuesto por el régimen de estimación objetiva y, simultáneamente, en el Impuesto sobre el Valor Añadido por los regímenes especiales simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia, salvo por las operaciones que estén excluidas de la aplicación de los expresados regímenes.

Notemos que este segundo supuesto, el vendedor no tiene porque conocer que el adquirente se encuentra en el régimen de especial simplificado o en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca en el IVA; sin embargo, cuando se encuentren en el régimen especial recargo de equivalencia, el vendedor queda obligado a repercutir al cliente el IVA y dicho recargo, por lo que obligatoriamente debe estar informado de ello.

En todo caso, si conociese que sus clientes se encuentran en régimen de estimación objetiva en el IRPF y que, por tanto, no tienen obligación de declarar sus operaciones con terceras personas, no existiría riesgo de detección a través del control cruzado de datos y podría no declararlas.

En estos supuestos la defraudación afectaría tanto al impuesto que grava el beneficio empresarial como al IVA, lo que elevaría su importancia. En el primero,

al no declarar el vendedor estos ingresos que elevarían el valor de la base imponible y, consecuentemente, de la cuota de ese tributo. En el IVA, al no ingresar las cantidades que, para no levantar sospecha, formalmente repercutiría y exigiría al adquirente pero que nunca llegaría a ingresar.

No obstante, el comercio electrónico presenta un tercer supuesto que no suele ser habitual en el comercio tradicional. Nos referimos a las ventas que consistan en prestaciones de servicios y se efectúen a empresas o profesionales que no tengan en territorio español la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal. Las ventas con empresas no establecidas quedan igualmente excluidas de la obligación de declarar anualmente las operaciones; pero además, cuando se traten de prestaciones de servicios intracomunitarias, no existirá obligación de incluirlas en la declaración informativa de operaciones intracomunitarias, según dispone el art. 78 del RIVA; y en el caso de que se dirigiesen a territorios terceros, al no pasar por aduana, tampoco existiría control administrativo de la operación.

La proliferación de servicios internacionales a través de redes telemáticas hace que aparezcan nuevas actividades que no quedan sometidas al control clásico de la comprobación cruzada de datos, ofreciendo nuevas oportunidades de defraudación.

b) Ventas no incluidas en la declaración periódica de operaciones intracomunitarias

El RIVA también establece en los artículos 78 a 81 la obligación general de los sujetos pasivos del impuesto, normalmente empresarios o profesionales con número de identificación IVA, de efectuar la presentación de otra declaración similar, pero referente a entregas y adquisiciones intracomunitarias, cuando su cuantía exceda de 27.350 € durante el año anterior (modelo 349).

Estas declaraciones de información se establecen con el objetivo de comparar los datos de empresas compradoras y vendedoras, de manera que si existe alguna diferencia entre la información comunicada por ambas, al cruzar esos datos informáticamente, saltará un chivato que alertará a la Administración que se ha producido alguna irregularidad. Además, en base a la normativa sobre intercambio de información comunitaria, será posible que ese cruce de información se pueda realizar no solo en operaciones interiores, sino también en aquellas realizadas con empresas comunitarias.

Esta obligación informativa de comunicación de las operaciones intracomunitarias tendrán que presentarla todos los empresarios con un número de identificación IVA español, incluidos los que determinan su cuota IVA mediante el régimen especial simplificado o de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

No obstante, al igual que ocurre con la declaración informativa de operaciones con terceras personas, tampoco resulta extensible a los particulares.

Notemos en todo caso que el hecho defraudador que más preocupa a la Administración nacional y comunitaria en las operaciones intracomunitarias es el denominado fraude carrusel y en éste, las operaciones que se realizan si deberían estar incluidas en la declaración de operaciones intracomunitarias. En este sentido, Internet y el comercio electrónico pueden ser utilizados para dotar de mayor complejidad a esta conocida modalidad defraudatoria.

c) El principio de proporcionalidad como límite al establecimiento y ampliación de obligaciones informativas

Hemos indicado que los particulares no están obligados a la presentación de estas declaraciones informativas. El motivo es obvio y es que para hacerlas extensibles a los mismos, sería necesario obligarles previamente a llevar una contabilidad de sus ingresos y gastos y a guardar copia de todas las facturas o justificantes análogos recibidos; obligaciones que supondrían una carga difícilmente soportable para los ciudadanos y claramente desproporcionadas si atendemos al beneficio que la Administración obtendría a cambio.

Entendemos que una medida de esta naturaleza que se extendiese a los particulares sería contraria al principio de proporcionalidad; y posiblemente también llegaría a serlo si se ampliase a aquellos empresarios que se acogen al régimen de estimación objetiva en el IRFP, cuya finalidad es precisamente la contraria, esto es, descargar de obligaciones fiscales a los contribuyentes que ejercen determinadas actividades económicas.

Nuestra jurisprudencia constitucional sobre este principio, contenida entre otras en las SSTC 233/2005 de 26 septiembre, 70/2002 de 3 de abril y 207/1996 de 16 de diciembre, considera que una disposición legal es respetuosa con el principio de proporcionalidad cuando, *“la medida adoptada sea idónea para alcanzar el fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella, que sea necesaria o imprescindible al efecto (que no existan otras medidas más moderadas o menos*

agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia) y, finalmente, que sea proporcionada en sentido estricto (ponderada o equilibrada por derivarse de ella más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto)”.

En sentencias anteriores, como las SSTC 66/1985 y 50/1995, nuestro Tribunal Constitucional había indicado que el principio de proporcionalidad consistía en una *relación ponderada de medios a fines*, pero este nuevo desarrollo, basado en la exigencia de tres requisitos concretos: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, procede del derecho comunitario, en especial, en la reiterada y consolidada jurisprudencia del TJCE, que tiene como muestra las STJCE de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96; de 15 de junio de 1999, asunto C-394/97; y de 28 de octubre de 1999, Asunto C-55/98, entre otras.

Atribuirles a particulares la obligación de presentar una declaración anual de carácter informativo de sus operaciones puede ser una medida idónea para luchar contra la defraudación fiscal, fin constitucionalmente legítimo perseguido con ella; sin embargo, cuestionamos que sea necesaria, pues creemos que existen otras medidas más moderadas o menos agresivas para la consecución de tal propósito con igual eficacia; y de igual modo, creemos que no sería proporcionada en sentido estricto, ya que los beneficios o ventajas para el interés general que reportaría serían desproporcionados a los perjuicios que causaría a los destinatarios de la norma.

Por tanto, no cabe evaluar la instauración de una medida como ésta por ser contraria al principio de proporcionalidad.

Como los particulares y determinadas empresas no tienen obligación de declarar sus operaciones con terceras personas, en el tráfico mercantil se ha instaurado el mal hábito, por ser contrario a derecho, de declarar a aquellos clientes que se identifican como empresarios, sabedores de que la no declaración informativa de sus ventas a particulares quedará impune. Este incumplimiento está bastante generalizado, ya que para cumplir adecuadamente con él habría que identificar a todos los clientes particulares en cada una de las operaciones que realizasen, circunstancia que entorpecería sensiblemente su actividad. En efecto, pensemos en un comercio tradicional o en un centro comercial donde habitualmente hagamos nuestra compra. Este establecimiento no se nos pide identificación para expedirnos el ticket de compra, salvo pago con tarjeta de crédito o débito, por lo que aunque nuestras compras rebasasen los 3005,06 € anuales, sino

nos identifican, difícilmente podrán incluirlos en su declaración informativa de operaciones con terceros.

Por ello, podemos afirmar que el sistema de comprobación cruzada de datos en base a la información que recibe la Administración tributaria de estas declaraciones informativas, no es efectivo para detectar ventas no declaradas cuando el adquirente se identifica como un particular, circunstancia que puede ser aprovechada por aquellas empresas que no desean declarar su actividad total o parcialmente y por supuesto, también por las empresas de comercio electrónico.

Cuando sus clientes sean casi en su totalidad particulares, hechos que se presenta en muchas empresas de comercio electrónico, este tipo de declaraciones quedarían descalificadas como fuente de información para la Administración tributaria.

1.2.2. Vendedores no residentes y sin establecimiento permanente en España

Ahora bien, si hemos indicado la dificultad que tendrá la Administración para detectar las ventas no declaradas por empresas españolas de comercio electrónico a consumidores finales, especialmente en las operaciones de comercio electrónico directo, esta dificultad se agrava aún más cuando se trata de empresas no establecidas sobre las que no recae ninguna obligación informativa y que, posiblemente, operen con entidades financieras extranjeras.

a) Comercio electrónico directo e IVA

Como hemos expuesto al tratar la tributación del comercio electrónico, el régimen IVA europeo de las prestaciones de servicios vía electrónica localiza en el Estado de destino las ventas efectuadas por operadores no establecidos en la Comunidad y dirigidas a consumidores finales comunitarios. En estos casos, las ventas quedan sujetas al IVA del Estado del adquirente, convirtiéndose en sujeto pasivo el operador no establecido, que tendrá que repercutir la cuota devengada e ingresarla en la Administración de destino; o en caso de que se hubiese acogido al régimen especial previsto para operadores no establecidos, en aquella en la que se hubiese dado de alta.

No ocurre así en el caso de empresas establecidas en otro Estado de la Comunidad. En estos casos, sus ventas electrónicas a consumidores europeos se localizarían y se gravan a efectos del IVA en el Estado de origen, desde donde se prestase el servicio.

El riesgo potencial de defraudación fiscal en el IVA se agrava cuando el obligado tributario se encuentra establecido fuera de la Comunidad. Considerando que la Administración llegase a tener constancia de estas operaciones y del incumplimiento por parte del prestador de las obligaciones fiscales derivadas de ellas, circunstancia altamente improbable, si el sujeto no establecido no dispusiese de bienes en la jurisdicción de destino, la Administración se vería impotente para asegurar el cobro de la deuda debida.

Al estar el sujeto pasivo y sus bienes y derechos en otra jurisdicción, los intentos por tratarlos resultarán sumamente complejos, al margen de la extrema dificultad de las tareas de inspección y control previas de los órganos administrativos.

Un régimen impositivo IVA basado en que operadores situados a lo largo de todo el planeta, con lenguas distintas a las de los Estados miembros, tengan que conocer la normativa de cada uno de los países donde efectúan ventas electrónicas y cumplir de forma voluntaria las obligaciones de repercusión e ingreso del impuesto, máxime cuando en caso de incumplimiento las consecuencias punitivas son en la práctica de escasa o nula efectividad, resulta poco esperanzador y no podemos calificarlo más que como un primer intento condenado al fracaso.

Indiquemos que esta posición es compartida por diversas instituciones europeas. Así, la Comisión Europea es consciente del problema, pero no es capaz de plantear una solución al mismo, quedando a la espera de que el desarrollo futuro de nuevos instrumentos electrónicos por parte del sector privado posibilite disponer de instrumentos coercitivos¹⁵⁸, lo que no hace más que corroborar la

¹⁵⁸ Señala la Comisión en su Propuesta de Directiva COM (2000) 349 final, que: *“En el caso de los proveedores distantes, es necesario elaborar herramientas directamente coercitivas a las que puedan recurrir las administraciones fiscales. A este respecto, los delitos en Internet no se limitan a las obligaciones fiscales, sino que se refieren a un abanico de otras cuestiones de interés público y a la protección de los derechos e intereses de los particulares. Se dispone ya de pruebas de que los operadores comerciales van a seguir vigilando con firmeza la cuestión de la protección legal de sus derechos de propiedad y de la protección de los mismos. Además de buscar una compensación judicial por los daños sufridos, esto se puede extender a la contención de pérdidas en curso. Las administraciones fiscales tendrán que estudiar medidas similares para identificar y recuperar pérdidas materiales de ingresos y, en última instancia, actuar para evitar pérdidas de ingresos en curso. La elaboración de las herramientas y procedimientos necesarios forma parte del proceso de maduración del comercio electrónico y hay indicios de que se va a conseguir”*.

incapacidad del modelo propuesto para solucionar definitivamente los problemas planteados en la imposición indirecta por el comercio electrónico.

Por otro lado, el Comité Económico y Social mostró su escepticismo sobre la operatividad de la reforma normativa basada en el cumplimiento voluntario de los operadores no establecidos. Así, en sesión de 29 de Noviembre de 2000, previa consulta del Consejo, emitió un Dictamen en el que concluía manifestando sus dudas acerca de la posibilidad de cumplimiento de las propuestas de la Comisión. Señalaba que la principal preocupación en relación con estas propuestas tiene que estar ligada al tema de su fuerza ejecutoria y considera que está claro que no se puede confiar plenamente en el cumplimiento voluntario, coincidiendo con la Comisión en que será preciso desarrollar instrumentos para la coerción directa, sino se quiere que la evasión haga peligrar el sistema¹⁵⁹.

Una posición similar adoptó la Comisión de Asuntos Jurídicos y Mercado Interior en el informe del Parlamento Europeo sobre la Propuesta de Directiva y Reglamento, en el que indicaba que era prematura e instaba a su retirada¹⁶⁰:

¹⁵⁹ El Comité Económico y Social indicó en el Dictamen sobre la propuesta de Directiva COM (2000) 349 final por la que se modificaba la Sexta Directiva (Directiva 2002/38/CE) y la propuesta de Reglamento por el que se modificaba el extinto Reglamento 218/92 (Reglamento 792/CE), op.cit., y que: "No es probable que las administraciones fiscales de los demás países estén preparadas para dedicar mucho esfuerzo a recaudar ingresos fiscales o a perseguir a los evasores del impuesto en nombre de los Estados miembros. El nivel de cooperación en estos temas, incluso entre los Estados miembros, ha sido decepcionante (...). Dado el volumen de fraude fiscal reconocido en la Unión Europea con la legislación vigente está claro que no se puede confiar plenamente en el cumplimiento voluntario. Será preciso desarrollar instrumentos para la coerción directa si no se quiere que la evasión haga peligrar el sistema (...). Al igual que en otras áreas de actividad criminal, la eficacia de la prevención de la evasión de impuestos depende fundamentalmente de la expectativa razonable y realista de que el incumplimiento será descubierto. En el ámbito del comercio electrónico, la dificultad estriba en saber que la transacción se ha realizado. La proliferación del uso de ordenadores personales permite que la transacción se origine en cualquier lugar del mundo independientemente del lugar del domicilio del cliente. El fracaso en garantizar el cumplimiento, sea voluntario o involuntario, de la inmensa mayoría de los operadores cuyas transacciones de acuerdo con esta propuesta estuvieran sujetas al IVA comunitario provocaría el desinterés de los demás operadores de terceros países..., porque los colocaría en una situación de desventaja competitiva".

¹⁶⁰ "La propuesta parece prematura y es sorprendente que, al parecer, no se hayan tenido en cuenta las cuestiones planteadas en el documento de trabajo de la Comisión Europea del Grupo de trabajo nº 1, Armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, -Informe provisional sobre las implicaciones del comercio electrónico para el IVA y las aduanas- (...). La Comisión debe retirar sus propuestas y empezar un proceso profundo de consulta que combine la consideración de la fiscalidad de los servicios electrónicos con la revisión del IVA aplicado a los bienes y servicios competidores no suministrados a través de Internet. Este ejercicio debería llevarse a cabo en combinación con las negociaciones y debates en curso en la OCDE y otros foros internacionales. Además, se han dejado muchas cuestiones pendientes y hay demasiadas anomalías. Por otro lado, la cuestión no es urgente. Si se legisla con prisas nos arrepentiremos. Por tratar de remediar con una legislación aparatosa lo que ahora no es más que una estrecha brecha competitiva, la Comunidad podría ahuyentar el Comercio electrónico. Existe también el peligro de que la Propuesta comporte consecuencias inesperadas, en la medida en que la clasificación como servicios de productos suministrados por vía numérica podría influir en resoluciones relativas al impuesto sobre la renta, aduanas y otros fines. También podría sentar precedentes para ámbitos ajenos a la fiscalidad, como la jurisdicción y la intimidad, lo que podría resultar muy perjudicial para el desarrollo de un mercado verdaderamente global.

Bien es cierto que el texto definitivo de la Directiva 2002/38/CE, mantenido en la Directiva 2006/112/CE, planteó variaciones importantes respecto a la propuesta inicial de la Comisión¹⁶¹, especialmente en la localización de las prestaciones electrónicas y en la eliminación de la franquicia para los operadores no establecidos en territorio comunitario. Sin embargo, las críticas que acabamos de exponer al régimen definitivo resultan en gran parte extensibles a la propuesta inicial, por lo que creemos trasladables las opiniones del Comité Económico y Social y de la Comisión de Asuntos Jurídicos y Mercado Interior en el informe del Parlamento Europeo, al marco fiscal implantado.

En definitiva, esta corriente de opinión a la que nos adherimos plenamente no hace más que indicar las fuertes dudas que algunas instituciones de la propia Unión Europea tienen sobre el éxito, y en consecuencia, la permanencia de esta regulación, nacida con carácter temporal, pese a que ya ha sido prorrogada dos veces, y avocada a una futura revisión.

b) Comercio electrónico indirecto, IVA y derechos arancelarios: Importaciones y régimen de las ventas a distancia

El crecimiento continuado del comercio electrónico indirecto dirigido especialmente a consumidores intensifica los problemas que el régimen de franquicia plantea en las importaciones, tanto a efectos del IVA como de los derechos arancelarios, aumentando el número de supuestos de defraudación fiscal.

Recordemos que las mercancías no comunitarias con un valor inferior a 14 € quedan ausentes de tributación en el IVA y en los derechos aduaneros, aquellas con un valor intermedio, entre 14 y 22 €, quedarían solo exentas en el IVA pero gravadas por los derechos arancelarios, mientras que las que excedan de 22 € quedarán sometidas a ambos.

El problema que se plantea a efectos de fraude fiscal es como controlar que el valor de aduana de las mercancías es realmente inferior a la franquicia indicada. Se minoraría el problema si se eliminase este régimen de franquicia, pero ello conllevaría otro asociado de control aduanero. Controlar el flujo de estos envíos resulta excesivamente costoso desde el punto de vista administrativo, lo que puede dar lugar que a no sea rentable para las Administraciones eliminar la franquicia vigente.

¹⁶¹ COM (2000) 349 Final.

Es por ello que creemos que se haría necesaria una estrecha colaboración con las empresas internacionales de transporte, de manera que estas participen en origen en el control administrativo, como ya están haciendo otros países comunitarios¹⁶². De todas formas, el bajo precio de la franquicia, tanto en los derechos aduaneros como en el IVA hace que el problema no sea preocupante, máxime cuando en la mayor parte de las importaciones los gastos de transporte son tan elevados que estas no resultan rentables a precios bajos. Por ello, los instrumentos normativos que regulan en la actualidad el IVA son suficientes, debiendo, en todo caso, mejorar los aspectos de gestión en los servicios aduaneros¹⁶³, hecho que la Administración española está llevando a cabo de forma satisfactoria.

Por otro lado tenemos a las de ventas a distancia intracomunitarias a personas que no tienen la consideración de sujetos pasivos en el IVA, a las que resulta aplicable un régimen a medida, en virtud del cual, el vendedor europeo tributará en destino de forma obligatoria cuando sobrepase el umbral de ventas fijado por aquel Estado, que deberá estar entre los 35.000 y los 100.000 euros.

Pese a las buenas intenciones que mostró el legislador con la introducción del régimen de las ventas a distancia, éste se diseñó como una medida incluida en el régimen transitorio para las operaciones intracomunitarias que ha resultado excesivamente voluntarista.

Recordemos que será la Administración del Estado donde se encuentra establecido el operador la que podrá someter a comprobación sus ventas y el lugar hacia donde éstas se dirigen. Además, en caso de que detectase que el sujeto está incumpliendo el régimen de las ventas a distancia, al comprobar que obtiene un volumen de ventas que excede el límite marcado en otro Estado, no obtendrá beneficio alguno si lo pone en comunicación de esa otra jurisdicción, ya que en el mejor de los casos la recaudación de ese IVA iría a para a manos del Estado de destino.

¹⁶² DE JUAN LEDESMA, A. "Fiscalidad del Comercio electrónico: Mito o realidad" Revista de Estudios Financieros, nº 204/2000, señala como el Reino Unido lleva una labor de control a través de las propias empresas de mensajería internacionales. De esta manera, el UK Inland Revenue and Custom & Excise ha llegado a un acuerdo con estas empresas para tener acceso directo a las bases de datos de las mismas. El autor se remite a ANNE FAIRPO, "Electronic Commerce-U.K. Policy Document", TPI e-commerce, May, 1999, para encontrar un resumen de la política tributaria del reino unido en materia de comercio electrónico.

¹⁶³ GARCÍA NOVOA, C., "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico", op.cit.

Por tanto, resulta lógico pensar que las Administraciones de los distintos Estados miembros no invertirán sus recursos, humanos y materiales, en la detección de este tipo de fraude que afecta negativamente a otros Estados, quedando e efectos prácticos un régimen, reiteramos, de marcado carácter voluntarista.

El operador “decidirá” tributar en destino cuando resulte más ventajoso para sus intereses (tipos impositivos más bajos en destino que en origen y un volumen de ventas tal en aquel, que le interese asumir los costes de cumplimiento). Sino es así, lo hará en origen, ante la más que probable condescendencia de su Administración fiscal.

Ahora bien, las posibilidades de defraudación fiscal son evidentes. Resulta sugerente la no declaración de las ventas, aprovechando que el vendedor tributará en el Estado de destino y que sus clientes son normalmente consumidores finales, con la falta de información que ello conlleva para aquella Administración.

2. DEFRAUDACIÓN INDUCIDA POR EL DEFICIENTE MARCO NORMATIVO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO EN EL IVA

El régimen fiscal IVA de los servicios prestados vía electrónica plantea problemas de aplicación que pueden avocar al vendedor a la defraudación fiscal, a la no declaración de sus ventas cuando realmente no tiene intención premeditada de defraudar.

La defraudación como actitud ilícita puede ser intencionada, de manera que el operador no establecido, conociendo el régimen jurídico aplicable, decida conscientemente incumplir las obligaciones fiscales que le atribuye. Pero también puede ocurrir que el prestador tenga inicialmente intención de cumplir con la normativa vigente pero bien porque no pueda comprobar la veracidad de la información que necesita para aplicarlo correctamente, o simplemente porque le resulte terriblemente complejo y costoso cumplir con las obligaciones impuestas, acabe incumpléndolas, en lo que podríamos calificar como defraudación inducida por el deficiente marco normativo vigente.

2.1. Defraudación inducida debido a la información inexacta y a la imposibilidad de verificar ese error

Al abordar la confirmación electrónica del estatuto y la localización del destinatario en la tributación del comercio electrónico en el IVA, expusimos que para aplicar correctamente el régimen IVA de las prestaciones de servicios vía electrónica, el vendedor debe conocer la localización –territorio interior, territorio comunitario o territorio tercero– y la naturaleza –empresarial o no empresarial– del adquirente; y, en algunos casos, también es necesario que el adquirente sea conocedor de la localización del vendedor¹⁶⁴.

Esta información debe ser facilitada por la contraparte; esto es, en el caso del vendedor, será el comprador quien le deba indicar su localización y su naturaleza, y viceversa.

Para comprobar la veracidad de la información suministrada por la contraparte, el legislador comunitario acude a las bases de datos electrónicas de los Estados miembros o bases VIES, que incluyen un registro de las personas a las que se les ha asignado un número de identificación a efectos del IVA en esa jurisdicción.

Al margen del requisito actual que la AEAT establece a los consultantes, exigiéndoles que dispongan de un certificado electrónica aceptado por la AEAT, y que para el caso de los operadores no establecidos que actúen de buena fe puede suponer un obstáculo insalvable, se presenta otro problema adicional que invalida el modelo actual y fomenta la defraudación fiscal.

Según se desprende del art. 27.1 del Reglamento Comunitario 1798/2003, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos, la información contenida en estos registros versa exclusivamente sobre personas a las que se les haya asignado un número de identificación a efectos del IVA en algún Estado miembro, lo que resulta insuficiente para que el régimen de los servicios prestados vía electrónica pueda ser operativo. El prestador, con independencia de su localización, solo podrá comprobar si el adquirente es un sujeto pasivo del IVA en la Comunidad o simplemente, no lo es. Cuando no lo sea, en ningún caso podrá distinguir si el destinatario es una persona que no se encuentra en la base de datos, es decir, que no dispone de un número de identificación IVA, por no tener la condición de sujeto pasivo, o bien, por encontrarse localizado fuera del

¹⁶⁴ Epígrafe 2.1.7 del Capítulo I.

territorio Comunitario; en el primer caso, el servicio quedaría sujeto y gravado, mientras que en el segundo no.

Además, los operadores no establecidos, en el caso de que el destinatario no tenga la condición de sujeto pasivo pero se encuentre localizado en la Comunidad, tampoco podrán verificar el Estado miembro donde se encuentra domiciliado o residenciado, dato fundamental para determinar la normativa aplicable.

En todo caso, suponiendo que los Estados miembros adopten esta medida, no podemos obviar que si el operador decidiese cumplir y actuar de buena fe, comprobando la identidad del comprador para, en su caso, aplicar el impuesto e ingresarlo, bastaría con que el destinatario comunicase unos datos falsos sobre su identidad y su lugar de residencia, para evitar la repercusión del IVA. Así, el adquirente podría indicarle que:

- a) Se encuentra establecido fuera del territorio comunitario.
- b) Se trata de una empresa establecida en la Unión europea, en caso de que el vendedor sea un operador localizado fuera de la Unión Europea.
- c) Se trata de una empresa establecida en otro Estado miembro, en caso de que el prestador se encuentre establecido en el mismo Estado que el adquirente.

En estos tres supuestos, la comunicación de datos erróneos de la identidad del adquirente induciría al vendedor a no repercutir el IVA que correspondería.

En el primer caso, porque no quedaría localizada en el seno de ningún Estado miembro, al encontrarse el destinatario supuestamente localizado fuera del territorio comunitario del IVA.

En el segundo y tercero también se aplicaría el principio de tributación en destino, pero a diferencia del primero, el servicio quedaría sujeto a IVA en el Estado correspondiente. Sin embargo, al tratarse de un vendedor no establecido y de un adquirente que tiene la condición de sujeto pasivo y que se encuentra localizado en el interior de algún Estado miembro –en su caso distinto al del vendedor–, correspondería efectuar la inversión del sujeto pasivo y que fuese el empresario establecido el que se autorrepercutiese el IVA devengado, liberando de esa carga al vendedor y dejando en manos del adquirente la decisión de declarar la adquisición.

Recordemos que el art. 32.1 a) del Real Decreto 1065/2007 no obliga a presentar la declaración informativa de operaciones con terceras personas a empresas que no residan (sede de actividad económica o domicilio fiscal) ni dispongan de un establecimiento permanente en territorio español; y que las ventas con empresas no establecidas quedan igualmente excluidas de la obligación de declarar anualmente las operaciones conforme al art. 33.2 del citado Real Decreto.

Además, cuando se traten de prestaciones de servicios intracomunitarias, no existirá obligación de incluirlas en la declaración informativa de operaciones intracomunitarias, según dispone el art. 78 del RIVA; y en el caso de que se dirigiesen a territorios terceros, al tratarse de productos digitalizados que se transmiten íntegramente por Internet y que no pasarían por aduana, tampoco existiría control administrativo de la operación.

En este supuesto, la defraudación se apoya en el anonimato que ofrece Internet y en falsedad de la información facilitada por el adquirente. Pese a que el vendedor cumpla fielmente con las obligaciones exigidas en la normativa comunitaria del IVA y confirme en las bases de datos VIES de los Estados miembros la identidad facilitada por el adquirente, difícilmente podrá descubrir la falsedad de la información comunicada por éste y, en consecuencia, ingresar la cuantía del impuesto devengada. Basta con que el adquirente le comunique datos erróneos o falsos para evitar que se le repercuta el IVA.

De nuevo queda abierta la puerta de la defraudación de par en par, con independencia de que, en este caso, la actuación dolosa corresponda al adquirente; defraudación que puede interesar a todos aquellos que no puedan recuperar el IVA que soportan: particulares, empresas que no declaren sus actividades y otras que no tengan derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado, por lo que el abanico de potenciales defraudadores y el volumen de los defraudados no debe ser despreciado.

Solo en aquellos casos en los que el comprador y vendedor utilizasen en su relación comercial dispositivos de autenticación seguros, como la firma electrónica avanzada y un certificado reconocido, podrían tener una razonable confianza de que los datos facilitados por la otra parte son veraces. Pero actualmente, el establecimiento de una disposición legal de este tipo, que obligase a las actores a llevar a cabo estas operaciones de comercio electrónico directo mediante mecanismos de autenticación seguros, resulta utópica, debido al freno que supondría para que nuevos clientes accediesen a este mercado emergente, por lo que la utilización de estos instrumentos solo puede tener carácter potestativo.

Debido a la presión de las entidades emisoras de las tarjetas de pago que asumen el riesgo de actuaciones fraudulentas, es posible que en un futuro pueda generalizarse el uso de este tipo de mecanismos, especialmente en determinados medios de pago como la tarjeta de crédito o débito; sin embargo, también debemos advertir que la regulación proteccionista del consumidor, contenida en los arts. 8 de las Directivas 97/7/CE y 2002/65/CE, transpuestos a nivel interno en el art. 46 de la Ley de Ordenación del Comercio Minorista, que permite el derecho a solicitar la devolución inmediata de cargos realizados en su tarjeta de manera fraudulenta, ha favorecido que la utilización de este tipo de mecanismos de seguridad, como el SET, que incluyen este tipo de dispositivos y garantizan razonablemente la autoría, no hayan tenido la aceptación esperada.

2.2. Defraudación inducida si se extendiese el modelo IVA europeo al resto de jurisdicciones fiscales

Supongamos que los Estados del resto del planeta exportaran este régimen europeo de imposición indirecta de los servicios prestados vía electrónica. Al tributar en destino las ventas a particulares, provocaría que los operadores estuviesen obligados a conocer y aplicar la normativa de cada uno de los Estados donde se prestasen, por lo que si estas se efectuasen a lo largo de todo el planeta, el modelo mundial de imposición indirecta del comercio electrónico resultaría de todo punto inviable¹⁶⁵, salvo que estos dispusiesen de un programa informático actualizado que determinase con precisión el régimen fiscal de cada operación. En ausencia de este instrumento técnico, las dificultades para conocer en tiempo real la normativa de las distintas jurisdicciones y los costes de cumplimiento que tendrían que soportar los operadores no establecidos serían tan elevados, que incitaría el incumplimiento de sus obligaciones fiscales en los distintos países.

¹⁶⁵ Esta idea la planteaba la Comisión de Asuntos Jurídicos y Mercado Interior en el Informe del Parlamento Europeo de 28 de noviembre de 2000, op.cit., al referirse a la Propuesta de Directiva de la Comisión Europea COM (2000) 349 final. Establecía que: “Además, existe el peligro de que como respuesta a la actuación de la Comisión, otros países adopten regímenes de registro a efecto de imposición sobre el volumen de negocios y quizá para otros fines. Ello podría derivar en que se requiriera registro en más de 100 países, haciendo impracticable el comercio electrónico para muchas empresas, incluyendo empresas europeas. Las sociedades que se atengan a la Directiva en lo referente al registro podrían sufrir repercusiones negativas por las dificultades de aplicación y podría producirse un desplazamiento inesperado de consumidores hacia los sitios que aún no se hayan registrado y no apliquen impuestos”.

También en esta línea el informe del Comité Económico y Social sobre las propuestas presentadas. Este órgano, en sesión de 29 de Noviembre de 2000 emitió un Dictamen, DO C 116, de 20 de Abril de 2001, en cuyas conclusiones manifestaba sus dudas acerca de la posibilidad de cumplimiento de las propuestas de la Comisión y de su aceptación por parte de los Estados miembros en la forma en originaria.

Recordemos que el principio de simplicidad sería uno de los principios de tributación del comercio electrónico, por lo que se debe exigir que el régimen instaurado facilite el cumplimiento a los obligados tributarios. Sin embargo, a falta de esos instrumentos técnicos, necesariamente sometidos a actualizaciones periódicas, que determinen y apliquen automáticamente el impuesto sobre el consumo correspondiente, difícilmente podrá proclamarse la simplicidad del modelo extendido internacionalmente, sino más bien lo contrario.

Pese a que el sector privado puede ofertar este tipo de programas, lo cierto es que aún no están generalizados y que, además, el coste de adquisición y actualización podría ser ciertamente elevado; circunstancia que a los pequeños operadores generaría unos costes de cumplimiento atendiendo a su facturación tan altos, que posiblemente acabarían defraudando.

Además, no olvidemos que también sería necesario que todas las Administraciones fiscales del planeta posibilitasen el cumplimiento voluntario vía electrónica, esto es, la presentación de la declaración o autoliquidación correspondiente y el pago por Internet; y ciertamente, este escenario aún queda lejano, por lo que de nuevo aparecen nuevos incentivos para la defraudación fiscal.

3. DEFRAUDACIÓN BASADA EN LA TRASLACIÓN FICTICIA A OTRO ESTADO DE LA RESIDENCIA FISCAL DEL SUJETO PASIVO

La defraudación fiscal que trae causa en la no declaración de ventas, consiste en no declarar las cuotas impositivas devengadas, pero no porque el sujeto pasivo considere que a la luz de la normativa vigente no le corresponde declararlas e ingresarlas, sino simplemente porque se arriesga a no ser descubierto por la Administración tributaria; en algunos casos, cuando se trate de un sujeto pasivo que no disponga de residencia ni de establecimiento en España, porque confía en que en caso de que la Administración detecte su actividad defraudatoria, se verá incapaz de obligarle al pago de la deuda por falta de mecanismos coercitivos efectivos; y en otros, porque los costes de cumplimiento pueden ser tan elevados que desincentiven el cumplimiento voluntario del operador.

Sin embargo, también podemos encontrarnos con otras situaciones defraudatorias más elaboradas, en las que el contribuyente realiza maniobras de distracción basadas en crear la apariencia, obviamente ficticia, de que ese tributo o esos tributos que se devengan como consecuencia de su actividad empresarial

no llega o llegan a hacerlo, al no presentarse el criterio de sujeción de la renta con ese Estado.

La defraudación aquí viene precedida de una estrategia previa que intenta enmascarar las verdaderas intenciones del contribuyente y, simultáneamente, confundir a la Administración para evitar que detecte su derecho tributario frente a aquel.

Dentro de esta tipología defraudatoria, el supuesto por antonomasia consistiría en la traslación ficticia a otro Estado de la residencia fiscal del contribuyente; y es que recordemos que en los impuestos que gravan el beneficio empresarial el punto de conexión por excelencia es la residencia fiscal o el establecimiento permanente, considerado este último en términos tradicionales de presencia física y descartando momentáneamente las webs, pese a que se pueda considerar que éstas suponen una presencia económica continuada en su territorio.

El comercio electrónico aporta una circunstancia de extraordinaria importancia a efectos defraudatorios: La posibilidad de trasladar, sin levantar sospechas, las rentas defraudadas a otras jurisdicciones con la intención de ocultarlas a su Administración tributaria.

En efecto, la operatoria por Internet induce al pago electrónico, con tarjeta habitualmente, o mediante transferencia o cargo bancario. Este hecho hace que el dinero sea transferido desde la cuenta corriente del adquirente hasta la cuenta corriente indicada por el vendedor, que puede estar localizada en cualquier parte del planeta, escapando con ello al control que la Administración española efectúa sobre los titulares y autorizados de cuentas corrientes abiertas en entidades financieras que operan en España, y que le permitiría controlar de forma exhaustiva los ingresos percibidos.

Para completar un escenario defraudatorio apropiado, este hecho debe ir acompañarlo con la fijación formal de la residencia fiscal del destinatario de esos fondos en otra jurisdicción, ofreciendo frente a su Administración de origen la apariencia de que se trata de un no residente y dificultando extraordinariamente con ello, la labor administrativa de control y detección de las actividades defraudatorias que lleva a cabo.

En este sentido, recordemos que no solo en el impuesto de sociedades, en el IRPF, en el IRNR y en los tratados internacionales para evitar la doble imposición internacional en renta se utiliza la residencia fiscal y establecimiento per-

manente como punto de conexión de la renta con el territorio. Como hemos visto, también en el IVA resulta aplicable cuando nos encontramos ante servicios prestados vía electrónica, donde la residencia o el establecimiento del destinatario, y en algunos casos también del prestador, determinan la sujeción del servicio al IVA español. Como indicamos, estos servicios se localizan normalmente en el lugar de residencia o en aquel donde se encuentre la sede de dirección efectiva o el establecimiento permanente que aquel que los recibe (principio de tributación en destino), salvo que se trate de servicios intracomunitarios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos en el IVA, en cuyo caso el servicio quedaría localizado en el Estado donde se encontrase la sede de dirección efectiva o el establecimiento permanente utilizado por el prestador (principio de tributación en origen).

Ahora bien, el cambio aparente de residencia fiscal sigue ofreciendo aún más posibilidades defraudatorias en otros tributos. Nos referimos a los tributos que gravan el sector del juego. La web virtual donde se lleva a cabo el juego por Internet carece de un establecimiento físico al uso, desapareciendo el punto de conexión clásico de estas figuras tributarias con el territorio. De manera que como alternativa, y a la espera de mayor concreción, podría quedar definida en virtud de la residencia o sede de dirección efectiva del prestador o del jugador, lo que de nuevo nos conduce a este criterio como punto de conexión de estos tributos con un territorio.

Por tanto, trasladar ficticiamente la residencia fiscal a otro territorio con una fiscalidad más benévola y/o con una normativa más opaca se convierte en una estrategia defraudatoria muy interesante para los operadores de comercio electrónico. De esta forma, el contribuyente alegaría que no quedaría sometido a los impuestos que gravan el beneficio empresarial en España ya que no dispone ni de residencia ni de establecimiento permanente en nuestro territorio; en el caso de que fuese adquirente de servicios prestados vía electrónica, su residencia aparente haría que el prestador considerarse que no resulta aplicable la normativa IVA española; y por último y de igual modo, cuando se efectúen actividades de juego virtual.

En todo caso, notemos que esta estrategia defraudatoria resultará especialmente interesante en relación a los impuestos que gravan el beneficio empresarial. Para implementarla, bastará con que las personas que ejercen actividades económicas que tienen su sede de dirección efectiva en España, formalmente constituyan una sociedad en otra jurisdicción donde fijarían su domicilio y su residencia. Esta maniobra no impediría que legalmente siguiesen manteniendo su residen-

cia fiscal en España, ya que es aquí donde se encontraría la sede de dirección efectiva, pero sin duda, dificultaría extraordinariamente la detección por parte de la Administración tributaria.

Recordemos que de los tres criterios que emplea el art. 8 del TRLIS, el que resulta menos manipulable por los contribuyentes es la sede de dirección efectiva, ya que la constitución de la entidad y la fijación del domicilio social pueden ser fácilmente trasladados al extranjero; además, es este concepto el que también se utiliza en los Tratado internacionales basados en el Modelo Convenio OCDE para evitar la doble imposición internacional en renta, para determinar el Estado de residencia a los efectos de aplicación del tratado en aquellos casos en los que atendiendo a la normativa interna de los Estados contratantes el sujeto tuviese su residencia en ambos; y todo ello, porque la sede de dirección efectiva es el criterio que mejor se ajusta al fundamento de la residencia fiscal como punto de conexión con el territorio que determina la obligación personal de contribuir.

De hecho, la sede de dirección efectiva es el criterio al que suele acudir la Administración para atraer a nuestro territorio residencias fiscales ficticias de empresas fijadas con ánimo defraudador. Este concepto está directamente asociado con el lugar donde se toman las decisiones relevantes, lo que a su vez nos dirige al lugar donde se celebran los Consejos de Administración y las Juntas de Accionistas. Hasta la aparición de las tecnologías de la comunicación actuales el administrador o el Consejo de Administración de una sociedad debía situarse o reunirse físicamente en un espacio concreto y esto facilitaba determinar el lugar donde se encontraba la sede de dirección efectiva. Sin embargo, Internet y las nuevas tecnologías posibilitan que no sea necesario la reunión física de los miembros del Consejo o de la Junta, ya que esta puede realizarse a través de videoconferencia, con la dificultad consiguiente para determinar la sede de dirección efectiva.

La OCDE ha sido consciente de los problemas que puede presentar la aplicación del concepto de sede dirección efectiva en la Sociedad de la Información y los expuso en 2001 cuando publicó *“The impact of the communications revolution on the application of place of effective management as a tie breaker rule”*¹⁶⁶. Los trabajos sobre esta materia continuaron y dos años después publicó un documento titulado *“Place of effective management concept: Suggestions for cha-*

¹⁶⁶ Informe elaborado por el Grupo Asesor Técnico (TAG) se seguimiento de la aplicación de las normas sobre la tributación de los beneficios empresariales en el modelo convenio para evitar la doble imposición internacional.

nes to the OECD Model Tax Convention”, donde ofrecía varias propuestas. La primera ofrecía reinterpretar el concepto a través de una modificación de los comentarios al art. 4 (párrafo 24); mientras que la segunda redefinía tanto el art. 4.3 del Modelo Convenio como los comentarios al mismo (párrafos 21 a 24). A grandes rasgos, las propuestas daban entrada a nuevos criterios de determinación de la sede de dirección efectiva cuando se planteaban problemas para determinarla con claridad. En efecto, estas propuestas optaban por considerar como sede de dirección efectiva el lugar donde se elaboran y de desarrollan las acciones directivas esenciales, cuando este difiere de aquel en el que se aprueban formalmente, si este último puede determinarse. Si por el uso de las nuevas tecnologías resulta complicado determinar el Estado donde se celebran estas reuniones directivas o los consejos de administración, proponía otros como el lugar donde habitualmente llevan a cabo sus funciones el grueso mayoritario de directivos o el lugar donde tenga mayor presencia económica la empresa.

Pese a que estos trabajos de la OCDE sobre el concepto de sede de dirección efectiva en el ámbito del comercio electrónico no se han cerrado, la línea seguida parece inclinarse por acudir a otras variables objetivas cuando la aplicación del criterio clásico que determina la sede de dirección efectiva presente problemas y no resulte evidente; y en este sentido, no parece desencaminado acudir al *núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos*, criterio habitualmente utilizado para atraer la renta de contribuyentes sometidos al IRPF que realizan actividades económicas, definido en función de la combinación de varios parámetros como:

- a. Lugar de residencia de los administradores y de los principales cargos directivos.
- b. Lugar donde se encuentra el mayor número de trabajadores contratados.
- c. Lugar donde se encuentra el mayor valor del activo de la entidad.
- d. Lugar donde se efectúa el mayor volumen de ventas.

Observamos como esta objetivación podría también acercarse al concepto de presencia económica esgrimido por la Administración española para determinar la consideración de las webs con venta en nuestro país como empresas con establecimiento permanente aquí. En todo caso, se trataría solo de una medida de cierre, aplicable solo en aquellos casos en los que no es posible determinar con facilidad la sede de dirección efectiva.

Junto a los problemas clásicos de prueba de residencia efectiva en España que ha encontrado la Administración cuando persigue rentas de una persona jurídica

que se identifica formalmente como residente en otra jurisdicción, el comercio electrónico presenta otro problema adicional previo al anterior, el anonimato que el entorno ofrece al operador, que sin duda dificulta la tarea previa de identificación del contribuyente.

Además, agrava otro existente, la fuga de bases imponibles hacia territorios opacos, poco colaboracionistas con el resto de Administraciones, en busca del mismo y de una tributación más benévola. Si bien es cierto que este problema, al menos en relación a la prueba de residencia efectiva en España que debía acreditar la Administración cuando intentaba atraer rentas de una entidad que se identifica como residente en un paraíso fiscal o en un territorio de nula tributación, se vió minimizado con la entrada en vigor de la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal y la consiguiente incorporación en el art. 8.1 del TRLIS de la presunción de residencia en España de las entidades domiciliadas formalmente en estos territorios y que no tengan allí una actividad económica y empresarial sustancial y la dirección y efectiva gestión de las mismas.

Como ya indicamos, con esta presunción se invierte la carga de la prueba, y ahora será el contribuyente el que tendrá que acreditar estos extremos para poder quebrarla y que sea considerado como no residente en España¹⁶⁷.

4. OPERACIONES VINCULADAS Y PRECIOS DE TRANSFERENCIA COMO VÍA DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

4.1. Defraudación en el impuesto que grava el beneficio empresarial

Los bienes y/o servicios objeto de operaciones entre personas o entidades vinculadas pueden ser objeto de una alteración ficticia de precio con la finalidad de trasladar bases imponibles de una jurisdicción a otra y conseguir con ello minimizar o diferir la carga fiscal global que soportarían las partes.

Pese a que el art. 16 del TRLIS establece un amplio abanico de operaciones vinculadas, este es un problema especialmente acusado en el ámbito de los grupos empresariales multinacionales, debido a la facilidad con la que pueden trasladar rentas de un país a otro a través del pago de servicios prestados a nivel interno

¹⁶⁷ Cuestión tratada en el epígrafe 4.2.2.b) del Tema I.

entre empresas del grupo, pudiendo utilizar tanto las filiales como establecimientos permanentes.

Para no verse lesionadas por estas prácticas, el sistema defendido por la OCDE y seguido habitualmente por las Administraciones Tributarias es el de considerar que dichas operaciones deben de valorarse, a efectos fiscales, por el precio que se hubiera pactado normalmente entre partes independientes, en un mercado donde existiese libre competencia. De manera que cuando la Administración detectase en alguna de las partes vinculadas una operación valorada a precio superior o inferior al mercado, fruto de lo cual sufriese una merma recaudatoria, iniciaría el procedimiento para practicar la valoración por el valor normal de mercado, previsto en el art. 16 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el reglamento del impuesto sobre sociedades, o el que resultase aplicable en caso de que correspondiese acudir a algún tratado internacional.

El art. 16 del TRLIS contempla varios métodos, descritos en para calcular el valor de mercado Tradicionalmente la aplicación de estos métodos de determinación del valor de mercado ha presentado problemas, que en el marco del comercio electrónico vienen a agravarse, facilitando con ello la defraudación fiscal.

El primer método se conoce como **precio libre comparable de mercado**. Para determinar el precio de mercado se requiere que podamos encontrar operaciones similares que sirvan como referencia, sin perjuicio de que sea necesario ajustar el valor de mercado a las condiciones de cada operación.

A través de Internet o de las intranets privadas de cada grupo empresarial se pueden prestar servicios altamente especializados que impidan la obtención de precios comparables adecuados. Así, la elaboración de programas informáticos o partes de los mismos ad hoc, especialmente diseñados para una empresa del grupo, sería un ejemplo de las dificultades indicadas para encontrar un valor comparable.

La ley también posibilita al sujetos pasivo para que aplique **método del valor de adquisición o coste de producción incrementado** o bien el método del precio de reventa minorado. Estos dos métodos eliminan la necesidad de encontrar un precio comparable, pero plantean otros problemas.

En el primer caso, resulta necesario conocer los costes incurridos para llevar a cabo la operación, así como el margen habitual aplicado por la empresa y/o el

sector a operaciones similares. Sumados ambos, obtendríamos el valor de mercado buscado.

Ahora bien, determinar esos costes de producción puede ser sumamente complejo un mercado globalizado. Si el diseño del programa informático indicado anteriormente se realiza en India, posiblemente tendrá unos costes de elaboración mucho menores que si se efectúa en España.

También se plantea el problema de determinar que costes se incluyen y en el caso de los costes fijos y de los costes indirectos, en que proporción; y todo ello unido al hecho de que es posible que las normas contables vigentes en el país de origen difirieran de las vigentes en España y por tanto, que a veces la Administración pueda encontrarse con que el sujeto no tiene la obligación de llevar contabilidad o de llevarla de la misma forma que aquí.

Además, en el ámbito del comercio electrónico y cuando de prestaciones de servicios vía electrónica se trata, resulta más complicado asociar coste de producción y precio de venta. En el caso de los productos tangibles, cada producto requiere determinados materiales y por tanto, un coste unitario básico. A éste, debemos añadirle otros costes necesarios para efectuar la transformación y que no resultan tan fáciles de imputar por unidad de venta, al menos, a priori. Nos referimos a los costes indirectos: amortización de inmuebles, de maquinaria o de otro activo fijo; gastos de personal, de administración, de publicidad, corrientes, etc. En relación a los costes indirectos, se requiere fijar un criterio de imputación y conocer las ventas finales del periodo, y a partir de estos datos, determinar que cantidad adicionar en relación a este concepto.

En el caso de las prestaciones de servicios vía electrónica, la utilización de Intranets entre las empresas del grupo puede provocar confusión en la atribución de las operaciones que realiza cada una de ellas y, por tanto, en los gastos incurridos y en los costes imputables.

Además, realizado un programa, se pueden hacer tantas copias como se deseen, por lo que existe cierta dificultad para comprobar las ventas realmente efectuadas.

El **método del precio de reventa minorado** requiere que exista una reventa posterior del producto a una tercera parte independiente, para utilizar el precio acordado y minorarlo en el margen que suele aplicar habitualmente el

revendedor –comprador de la operación vinculada– o el sector a operaciones similares.

Por tanto, este método no es posible aplicarlo a productos que no se destinen a reventa, esto es, que sean utilizados a nivel interno por el grupo, que por su naturaleza, pueden ser precisamente los más apropiados para utilizar los precios de transferencia como vía defraudatoria.

Por último, y de forma residual, el impuesto de sociedades también **contempla la distribución del resultado conjunto de la operación entre las empresas vinculadas que participen**, esto es, determinar el precio final como suma del valor que añade cada entidad vinculada, teniendo en cuenta riesgos asumidos, activos implicados y funciones desempeñadas.

Este método presenta el problema de que en operaciones internacionales, será necesario contar con la colaboración de la Administración tributaria del otro país, y no siempre ésta puede llegar a ser efectiva, máxime cuando encontremos con entidades vinculadas localizadas en territorios opacos o paraísos fiscales. Las posibilidades de que se aplique con éxito el precio así determinado serán escasas, debido a las dificultades de justificación del precio obtenido en un procedimiento de comprobación de valores¹⁶⁸.

Ciertos caracteres propios del comercio electrónico, tales como la desmaterialización de los productos digitalizables, la servicialización a distancia de la economía, la internacionacionalización de servicios y la deslocalización de los actores han facilitado la segregación de actividades a lo largo de todo el planeta en los procesos de producción, utilizando Internet o sus propias Intranets como cauce de comunicación inmediato, y la singularidad de los productos objeto de transacción, lo que dificulta sensiblemente la obtención de comparables. Todo ello es causa de que se acentúen los problemas de aplicación de los precios de transferencia y por tanto, que se amplíen las posibilidades de defraudación.

Como solución, Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española¹⁶⁹ propuso potenciar el desarrollo de

¹⁶⁸ CAVESTANY, “Los precios de transferencia en la nueva ley del impuesto sobre sociedades, desde la perspectiva de las directrices de la OCDE de julio de 1995” *Carta Tributaria*, Monografías nº245/1996; HORTALÁ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio electrónico*, op.cit., pág.184.

¹⁶⁹ Op.cit., pág.433

los acuerdos previos de valoración como procedimiento para adecuar los precios de transferencia a los de mercado.

La normativa española contempla y desarrolla este tipo de acuerdos¹⁷⁰. Se permite tanto la adopción de acuerdos previos por entidades vinculadas en territorio español como por otras que residan fuera de nuestro territorio, lo que supone que podamos encontrar acuerdos unilaterales, que afectan a la Administración de un solo país; y bilaterales o multilaterales, de ámbito internacional, cuyos efectos vinculan a las Administraciones de residencia de las entidades vinculadas.

Sin embargo, estos acuerdos deben ser iniciados a instancia de parte y tienen un carácter voluntario. Esto hace que podamos decir que son útiles para aportar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes que tienen intención de cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales, pero que no son aptos para prevenir o detectar la defraudación fiscal a través de operaciones vinculadas y precios de transferencia.

4.2. Defraudación en el IVA: Las multinacionales que ofrecen servicios exentos como caso especialmente complejo

Debido a su importancia recaudatoria, el desarrollo doctrinal y normativo en materia de operaciones vinculadas y precios de transferencia se ha centrado tradicionalmente en el marco de la imposición sobre el beneficio empresarial. Sin embargo, también en el IVA se puede presentar actuaciones defraudatorias mediante operaciones vinculadas y el comercio electrónico, sin duda, las facilita.

Pongamos un ejemplo. Supongamos un grupo multinacional dedicado a la banca, que opera en más de cincuenta países, y que decide subcontratar la elaboración y mantenimiento de su web corporativa y de los programas informáticos de seguridad que la sostienen a una empresa independiente.

La normativa comunitaria IVA prevé una exención limitada a los servicios financieros. Esto supone que las entidades que realizan estas actividades no disponen del derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado por lo que este impuesto pasa a ser un gasto que eleva coste de adquisición. Obviamente y a

¹⁷⁰ El desarrollo normativo lo encontramos en el art16.6 del TRLIS y en los arts. 17 a 29 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del citado impuesto.

efectos exclusivos de este impuesto, preferirán soportar gastos sin IVA o en su caso, IVA con un tipo impositivo más bajo.

El servicio descrito tendrá como destinatario a todo el grupo empresarial y, por tanto, el gasto acometido debería imputarse entre todas las empresas y establecimientos permanentes que lo conforman.

Sin embargo, como hemos apuntado, a efectos exclusivo del IVA, el grupo preferirá imputar ese gasto a aquella empresa o establecimiento que se encuentre en una jurisdicción que no prevea impuesto sobre el consumo, o si todas la prevén, en aquella que aplique tipos impositivos más bajos o que le permita la deducción de las cuotas soportadas.

Para compensar esta pérdida de gasto y, por tanto, el incremento de la cuota del impuesto sobre sociedades de las entidades pertenecientes al grupo establecidas o domiciliadas en otros Estados, éstas podrían recibir de aquella préstamos a tipo de mercado, de manera que los intereses devengados igualasen el gasto dejado de imputar, pero con la diferencia de que aquellos no devengarían IVA por tratarse de servicios exentos y este sí. Recordemos que a las entidades financieras no les resulta aplicable el límite de subcapitalización entre sujetos vinculados previsto en el TRLIS, y que por tanto, en ningún caso esos intereses tendrán la calificación de dividendos.

De esta forma, el servicio con IVA se imputaría oficialmente al establecimiento situado en un territorio que no lo grava o que aplica un tipo impositivo muy bajo, y por otro lado, a través de las operaciones financieras intragrupo se mantendría intacta la cuenta de resultados de cada una de las entidades, consiguiendo reducir la tributación global de grupo empresarial.

Notemos que esta actividad defraudatoria consiste en la imputación interesada de la totalidad de un servicio recibido por el grupo y que realmente debería repartirse entre todas las empresas y establecimientos que lo disfrutan.

Recibir un servicio que pueda ser disfrutado simultáneamente por entidades diseminadas por todo el planeta es una circunstancia que se ve facilitada por Internet, las Intranets corporativas y el comercio electrónico, ampliando con ello las posibilidades defraudatorias en el ámbito de la imposición indirecta global que recae sobre los grupos multinacionales.

El ejemplo descrito se trata de una operación intragrupo compleja, en la medida en que se realizan operaciones de distinta naturaleza para conseguir minorar la tributación global del grupo, y lo cierto es que resultará terriblemente complicado para la Administración detectar la defraudación fiscal.

En el supuesto expuesto, el gasto imputable a la entidad establecida en España, esto es, los intereses financieros del préstamo recibido en la operación vinculada, se realizan a precios de mercado, por lo que no resulta aplicable este precepto. Además, como hemos indicado, al tratarse de entidades financieras, tampoco es posible aplicar las reglas de subcapitalización en el impuesto de sociedades.

Para detectar la defraudación, la Administración española debería conocer que la entidad multinacional ha recibido un servicio, por el que ha soportado un IVA, que está disfrutando parcial o totalmente en España, pero que fiscalmente se lo está imputando en otra jurisdicción. Esta es una situación extremadamente compleja de detectar para cualquier Administración, y solo la colaboración internacional y la investigación conjunta con otras Administraciones pueden ofrecer una visión global de las actividades intragrupo que permita frenar estos casos complejos de defraudación.

5. DEFRAUDACIÓN BASADA EN LA IMPUTACIÓN DE FACTURAS ELECTRÓNICAS FALSAS

5.1. Compraventa de facturas falsas

Una práctica relativamente extendida en determinados sectores del tráfico empresarial es la compraventa de facturas falsas, que no reflejan una transacción de bienes o servicios real, y que tiene como única finalidad proporcionar la documentación necesaria para justificar formalmente las operaciones que generan la defraudación.

Las empresas que se encuentran en el régimen de estimación objetiva en el IRFP no tienen obligación de declarar sus ventas reales. A efectos de determinar su base imponible, sus ingresos se calculan atendiendo al número de unidades de cada módulo o parámetro objetivo previsto para la actividad que desarrollan en la Orden Ministerial que todos los años promulga el Ministerio de Economía y Hacienda para regular este régimen. Por tanto, cuando efectúan una venta y emiten una factura no incrementan su base imponible, y por consiguiente, tampoco

su cuota impositiva en el IRPE. Si la Administración tributaria no descubre la falsedad documental, circunstancia que es sumamente difícil que ocurra ya que ambas partes –vendedor y comprador– confirmarán la veracidad de la supuesta operación, el empresario que la expide no sufrirá perjuicio alguno, mientras que el destinatario se deduciría el gasto correspondiente en el impuesto que gravase su beneficio empresarial y, en su caso, la cuota de IVA supuestamente soportada en su declaración periódica.

Quienes realicen en España actividades empresariales o profesionales sin tener en territorio español la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal normalmente declararán sus ingresos en su jurisdicción de residencia. Notemos que gracias a Internet y el comercio electrónico se está produciendo un incremento continuado del número de transacciones internacionales con empresas no establecidas; y muchas de ellas tienen como objeto el suministro de productos digitalizados que se transmiten íntegramente a través de la red, sin pasar por aduana, por lo que cada día resulta más habitual que las empresas españolas presenten gastos de esta naturaleza en sus contabilidades, abriéndose aún más esta vía defraudatoria.

En estos casos, el incremento de ventas ficticio a empresas españolas, que a su vez lo declararían como gasto, difícilmente será detectado por la Administración española. Se plantea un problema de control tributario. Solo en caso de que exista una elevada cooperación, basada en el intercambio automático de información, entre nuestra Administración y la del país de origen del operador que expide la factura, podría detectarse la irregularidad.

Se trata de dos grupos de empresas especialmente propicias para efectuar la venta de facturas ficticias a todos aquellos operadores que las utilizarían para justificar sus gastos en el impuesto que grava el beneficio empresarial o, en su caso, las cuotas de IVA soportado que declaran¹⁷¹.

¹⁷¹ Notemos que a efectos defraudatorios sería más lucrativo dirigirse a una empresa que se encuentre en el régimen de estimación objetiva, en vez de a otra no establecida. En el primer caso, una vez en disposición de la factura, el defraudador podría ilegítimamente deducirse el gasto en el impuesto que grava su beneficio empresarial y además, si tuviese derecho a su deducción, el IVA soportado.

No ocurriría así en el caso de empresas no establecidas, donde normalmente solo sería posible la deducción del gasto en el impuesto que grava el beneficio empresarial, pero no la cuota de IVA devengado. En las ventas que estas empresas efectuasen otras establecidas en España, siempre que quedasen localizadas en este territorio operaría el mecanismo de la autorrepercusión y de la inversión del sujeto pasivo en el IVA y, por tanto, la empresa destinataria de la factura tendría la obligación de autorrepercibirse el IVA devengado en la operación, y en su caso, si tiene una prorrata del 100%, también de deducírselo, por lo que en relación a este impuesto su efecto sería normalmente nulo.

La Hacienda Pública es concededora del problema que plantea la venta de facturas ficticias, especialmente cuando la efectúan los empresarios que se encuentran en estimación objetiva en el IRPF. Por ello, la Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal ha introducido una medida para atajar este problema. Concretamente, la Disposición Adicional Segunda, en su punto primero, establece lo siguiente: “1. (...) estarán sujetos a un porcentaje de retención del 1 por 100 los rendimientos de actividades económicas que se determinen por el método de estimación objetiva, en los supuestos y condiciones que reglamentariamente se establezcan”.

La vaguedad del precepto y su remisión reglamentaria en seguida ha suscitado dudas en la doctrina sobre su adecuación al principio de reserva de ley en materia tributaria¹⁷². Ahora bien, sin perjuicio de las críticas que suscita su deficiente redacción, a la que sin duda nos sumamos, si atendemos al discurso del Ministro de Economía y Hacienda, pronunciado en el Congreso de los di-

No obstante, el riesgo de detección será mayor en el caso de que la factura falsa imputada en la contabilidad del defraudador proceda de una empresa en régimen de estimación objetiva en el IRPF que si ha sido expedida por una entidad no establecida en territorio español. En efecto, el hecho de que la empresa emisora de la factura falsa se encuentre localizada en territorio español facilita sensiblemente el que la Administración española puede efectuar un requerimiento individualizado solicitándole las facturas que ha expedido y analizando la veracidad de las operaciones declaradas. Sin embargo, cuando se trate de empresas no establecidas, habría que comprobar si existe algún Convenio de intercambio de información con esa jurisdicción, y en ese caso, pedir a la Administración de aquel estado que pidiese un requerimiento de información concreto a dicha empresa, lo que dificultará la investigación.

¹⁷² En este sentido, GARCÍA NOVOA, C., “El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)”, op.cit., ha señalado que: “Existe un claro vaciamiento legal, pues esta Disposición Adicional no respeta el principio de reserva de ley, previsto en el artículo 31.3 de la Constitución. Ciertamente es que el Tribunal Constitucional ha señalado en sus sentencias 185/1995 de 14 de diciembre (RTC 1995, 185) y 233/1999 de 16 de diciembre (RTC 1999, 233), que el hecho de que la ley permita que normas reglamentarias fijen la cuantía de la prestación patrimonial de carácter público no vulnera por sí mismo el principio de reserva de ley. En concreto, en la sentencia 185/1995 reconocía que la cuantía “constituye un elemento esencial de toda prestación patrimonial con lo que su fijación y modificación debe ser regulada por Ley”, pero “ello no significa, sin embargo, que siempre y en todo caso la Ley deba precisar de forma directa e inmediata todos los elementos determinantes de la cuantía; la reserva establecida en el art. 31.3 CE no excluye la posibilidad de que la Ley pueda contener remisiones a normas infraordenadas, siempre que tales remisiones no provoquen, por su indeterminación, una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador (F. 6 c)”. Pero otra cosa es la previsión de una obligación tributaria como la retención con la única referencia del porcentaje de la misma. Esta previsión ni siquiera aclara sobre qué base o parámetro se va a aplicar ese porcentaje; si sobre el rendimiento neto previo o el rendimiento neto por módulos, una vez practicada la reducción por gastos extraordinarios, como parece lógico. Ni siquiera se concreta o señala si se excluyen o no las subvenciones para determinar la cuantía sobre la que se debe practicar la retención. Esta ausencia absoluta de definición de los términos y contenidos de la retención y su plena remisión al reglamento constituye un vaciamiento legal, incompatible con la reserva de ley. Como ha señalado el Tribunal Constitucional en sentencia 83/1994, de 24 de julio, “este principio de reserva de ley entraña, en efecto, una garantía esencial de nuestro Estado de Derecho, y como tal ha de ser preservado” y “el principio no excluye, ciertamente, la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador”. En suma, la ley puede remitir la regulación de aspectos legales al reglamento, “restringiendo efectivamente el ejercicio de esa potestad a un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia Ley” (FJ 4º). Pero la Constitución no permite deslegalizaciones como la que se observa en la citada Disposición Adicional Segunda”.

putados el día 25 de mayo de 2006, durante el debate de totalidad sobre la Ley de medidas de Prevención del Fraude Fiscal, la intención de los redactores de esta disposición ha sido que la retención se aplique sobre las “*facturas (...) destinadas a otros empresarios*”, y su finalidad no es otra que la de “*evitar la emisión de facturas falsas (...) para que otros empresarios puedan deducir gastos y cuotas ficticias*”.

De ser así, sinceramente creemos que esta medida resulta insuficiente y no va a evitar que siga la venta de facturas ficticias por aquellos contribuyentes que se encuentran en estimación objetiva en el IRPF.

Cuando se establezca la retención en factura del 1% en aquellas que se expidan a favor de otros empresarios, quien quedará obligado a efectuar la retención y el posterior ingreso en las arcas del erario públicos sería el pagador, esto es, el empresario destinatario de la factura.

Por tanto, ese 1% pasa a ser un coste para el adquirente de la factura que deberá ingresar esta cantidad en las arcas públicas en concepto de retención y que no podría recuperarla posteriormente.

No obstante, quien si podría solicitar la devolución de las cantidades que le han retenido durante el periodo impositivo sería el empresario que se encuentra en régimen de estimación objetiva en el IRPF y expide la factura. Al presentar su autoliquidación correspondiente al periodo impositivo en que expidió la factura, esta retención se convertiría en un derecho a su favor frente al Administración tributaria de deducción en cuota por pagos a cuenta efectuados.

En consecuencia, ese 1% pasará a ser parte del pago que efectuará el empresario que adquiere las facturas, actuando la Administración como intermediario entre uno y otro. Como ha señalado GARCÍA NOVOA, “*esta retención no parece útil, sencillamente porque quien quiera utilizar las operaciones económicas en el sistema de módulos para emitir facturas falsas podrá seguir haciéndolo, ya que el importe del (...) parece enteramente asumible*”¹⁷³.

A nuestro juicio, servirá para constatar el volumen de operaciones existente entre ambos empresarios; dato que cuando resulte excesivamente abultado aten-

¹⁷³ GARCÍA NOVOA, C., “El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)”, op.cit.

diendo al sector en el que operan y al tipo de entidades, pondrá sobre aviso a la Administración de que entre ambos puede existir una venta de facturas falsas.

Además, en aquellos casos en los que el empresario destinatario de la factura la falsifica y se la aplica como gasto, sin conocimiento del supuesto emisor, la retención también actuaría como chivato. Bastaría comprobar aquellos empresarios que se encuentran en régimen de estimación objetiva en el IRPF y que sin embargo, al efectuar su autoliquidación, no se aplican retención que le habrían practicado sus clientes. Esta circunstancia podría ser fácilmente comprobable por la Administración y sería un claro indicio de que la empresa retenedora puede estar aplicándose indebidamente, a través de facturas falsas, gastos en el impuesto que grava su beneficio empresarial y deducciones de IVA soportado.

En todo caso advertimos que la aparición de la firma electrónica reconocida y de la factura electrónica no provoca riesgos añadidos de compraventa de facturas ficticias. Esta práctica defraudatoria, basada en la voluntad común de ambas partes de efectuarla, no se verá alterada por el uso de las nuevas tecnologías.

5.2. Suplantación del emisor de la factura. Novedades que introduce la facturación electrónica

Otro uso fraudulento de la factura sería su emisión sin el conocimiento del supuesto titular que la expide. En efecto, ahora no existe un acuerdo previo de emisor formal y de destinatario para que se emita la factura. Esta se expide sin el conocimiento de aquel, pero utilizando todos sus datos para dar apariencia de legalidad. En este supuesto no se produciría una colaboración necesaria del emisor, que sería el sujeto suplantado.

Esta es una práctica defraudadora que también era fácil de encontrar en el tráfico mercantil. Sin embargo, la obligación que tienen numerosas empresas de declarar las operaciones con terceros y las intracomunitarias, unido al cruce de datos que realiza la Administración, ha provocado que ésta haya quedado restringida normalmente a suplantación y emisión de facturas falsas por parte de empresas que no tienen obligación de presentarlas. En este sentido, las empresas que se encuentran en el régimen de estimación objetiva de la base imponible en el IRPF y las no establecidas en territorio español, quedarán eximidas de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas regulada en el Real Decreto 1065/2007.

De igual modo, cuando el valor de las facturas ficticias procedentes de un mismo emisor sea inferior a 3005,06 €, también sería posible extender la condición de emisores de las mismas a aquellas empresas que tienen obligación de presentar declaración informativa.

En el resto de supuestos, el emisor tendría obligación de presentar las declaraciones informativas y, por tanto, la Administración cruzaría los datos recibidos y detectaría irregularidades como ésta, en la que una de las partes desconoce que la otra se está imputando facturas falsas expedidas supuestamente por aquella.

La aparición de la firma electrónica reconocida y de la factura electrónica si ha tenido incidencia en relación a este tipo de defraudación. En efecto, la regulación existente en materia de firma electrónica reconocida y de facturación electrónica puede hacer que la Administración relaje el control que ejerce sobre la veracidad de esta modalidad de factura, agravándose los supuestos defraudatorios.

La factura electrónica aporta un plus de seguridad sobre su autenticidad respecto a la factura en papel. Como ya indicamos, mientras que la normativa exige que la primera vaya signada mediante firma electrónica reconocida, en la factura en papel, por expreso mandato de la Directiva 2006/112/CE, los Estados miembros no pueden exigir firma alguna como requisito de validez. Por tanto, este hecho puede llevar a los órganos administrativos a presumir la validez de las facturas electrónicas, sin comprobar si tras la misma subyace una operación real.

Apuntemos que bajo esta falsa presunción de veracidad de la factura electrónica, puede esconderse un acuerdo ilegítimo de compra venta de factura falsa entre las partes, por lo que aunque la factura proceda del titular de la firma electrónica reconocida, sería absolutamente ficticia y no daría reflejo de ninguna operación real.

Por otro lado, y aquí es donde aparece la novedad, también puede producirse una suplantación del sujeto que la expide, a través de la obtención y utilización ilegítima de su firma electrónica reconocida.

Como consecuencia, puede surgir un tráfico de facturas electrónicas falsas, con el conocimiento o sin el conocimiento del destinatario, ofertadas por suplantadores, provocando nuevas variantes de esta modalidad defraudatoria.

Queda abierta una vía de defraudación que si no plenamente nueva, si plantea nuevos matices que la hacen más atractiva que antes del desarrollo de las nuevas tecnologías. Se trata de la obtención de una firma electrónica reconocida aceptada por la AEAT de una empresa no establecida en España y la emisión, sin su conocimiento, de facturas de venta a una empresa española.

El hecho de disponer de una firma electrónica reconocida aceptada por la AEAT hace que previamente, el prestador de servicios de certificación haya tenido que acreditar la identidad del solicitante y los datos que aparecen en el certificado. Como hemos indicado, esto hará que se le de una especial credibilidad cuando se presente como justificante del gasto. Este hecho, unido a las dificultades que encontrará la Administración española para obtener la colaboración deseada de la Administración fiscal de la jurisdicción de la empresa que la expida, especialmente sino existe un Tratado Internacional con ese Estado que permita el intercambio de información entre Administraciones, hará que difícilmente se pueda negar validez a la factura aportada, salvo que pueda demostrar que no existe una operación real.

No obstante, también cabe la posibilidad de que se produzca la expedición de una factura electrónica utilizando la firma electrónica de un tercero, esto es, suplantando a su titular, para dar cobertura formal a una operación real entre suplantador y adquirente. Imaginemos el fraude carrusel en el IVA¹⁷⁴. La esencia del fraude radica precisamente en la existencia de un operador que compra a un empresario situado en otro Estado miembro, y por tanto, sin que le repercute IVA, y que posteriormente vende a un operador interno, incumpliendo sus obligaciones de autorrepercusión del IVA en la adquisición e ingreso del IVA repercutido en la venta.

Sin embargo, esta actuación fraudulenta no tiene porque ser conocida por el adquirente. Siempre que este último actúe de buena fe y cumpla con las obligaciones establecidas en la Ley de Firma Electrónica para el destinatario de la misma (comprobación de la vigencia del certificado; que se respetan las restricciones de uso contenidas en el certificado, en el caso de se prevean; y finalmente que

¹⁷⁴ Al respecto, SÁNCHEZ-BLANCO CODORNIU, E., “El denominado fraude carrusel en el IVA: Un desafío a la Unión Europea” MORALEDA GARCÍA, M.V. y TREVIÑO ALFONSO, M.T., “Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA”; SÁNCHEZ ARILLA, T., y TAVERA OTERO, P., “Fraude intracomunitario al IVA”, todos ellos en *Cuadernos de Formación* Escuela de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª época, Vol.1/2006. Disponibles en <http://www.ief.es/> También puede consultarse PUEBLA AGRAMUNT, N., “Fraudes en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del fraude fiscal” *Quincena Fiscal*, nº10/2006.

la verificación de la firma electrónica resulta satisfactoria), la Administración difícilmente podría negar validez jurídica a la factura electrónica recibida como justificante del gasto o de la compensación del IVA soportado.

Cuando se trate de una factura en papel, la Administración si que podrá negarle efectos jurídicos en este sentido. En efecto, parece lógico que si este documento otorga un crédito tributario a favor de su destinatario, éste debería comprobar que el vendedor era quien decía ser y, por tanto, que ese documento era cierto. El adquirente no debería confiar en la veracidad de la información contenida en un papel, sin ningún tipo de grafía o marca singular, aunque bien es cierto que en el tráfico mercantil ordinario así suele ocurrir. Cuando el adquirente no hace ninguna comprobación y acepta la factura del vendedor, en los términos en que este la expide, asumirá el riesgo de que la información que contenga sea incompleta o, como en el caso que nos ocupa, inexacta y que en consecuencia, pierda el derecho al crédito tributario que le otorgaría si contuviese todos los datos que exige nuestra normativa y estos fuesen correctos.

No obstante, este escenario cambia drásticamente cuando de la factura electrónica se trata. La incorporación de una firma electrónica reconocida aceptada por la Administración tributaria debe suponer una garantía suficiente para el adquirente cuando este cumpla con las obligaciones legales que como destinatario de una firma electrónica reconocida debe cumplir. En efecto, si el adquirente comprueba la vigencia del certificado electrónico reconocido; que se respeta las restricciones de uso contenidas en el mismo, en el caso de se prevean; y finalmente, que la verificación de la firma electrónica resulta satisfactoria, quedaría exonerado de responsabilidad por los daños y perjuicios que el uso ilegítimo de la firma pudiese hacer a su titular o a terceros.

Habría cumplido con diligencia debida al aceptar la firma electrónica reconocida y, por tanto, atendiendo al contenido de la Ley de Firma Electrónica, debería confiar en que el firmante coincidiría con el titular del certificado electrónico. Si el adquirente desconoce la suplantación y en la factura electrónica aparece como emisor el sujeto identificado como titular de la firma electrónica reconocida, recordemos, aceptada por la Administración, creemos que estaría plenamente legitimado para utilizar la factura recibida como justificante del crédito tributario.

Los principios generales del derecho de responsabilidad del causante, de buena fe y de seguridad jurídica dan cobertura a esta afirmación.

La teoría general del derecho y nuestra jurisprudencia nos indican que en caso de conflicto, prevalece la voluntad interna sobre la voluntad declarada. Igualmente, claro está, cuando quien la emite no es el sujeto del negocio. Comprobada la discrepancia, la declaración debe de ser inválida. Como ha manifestado reiteradamente el propio Tribunal Supremo “lo decisivo para la existencia del negocio jurídico es que se declare una voluntad y que lo declarado se ajuste realmente a lo querido”.

No obstante, la invalidez de la voluntad declarada, y en nuestro caso, de la declaración, tiene como excepciones los casos en que deba mantenerse a pesar de la discrepancia, en base a los principios de responsabilidad y confianza o buena fe.

En virtud del principio de responsabilidad, además obviamente del propio suplantador, el causante de que un tercero haya utilizado ilegítimamente la firma, sin el consentimiento de su titular, será quien tendrá que reparar o indemnizar el daño causado a quienes actúen de buena fe. No obstante, con el principio de responsabilidad entra en juego el principio de buena fe, en virtud del cual habría que proteger a quienes actúan diligentemente y confían de buena fe en una situación o en un hecho con apariencia fundada de legalidad. Esa protección jurídica debe recaer sobre el destinatario de la factura y, en consecuencia, su derecho al crédito tributario debe permanecer, siendo legítima la excepción a la invalidez del negocio en el que la voluntad de una de las partes es suplantada.

Además, declarar la invalidez de la factura electrónica recibida, supondría colocar en una situación de inseguridad jurídica permanente al destinatario de la misma, que actuando con total diligencia y buena fe, no podrá tener certeza cuales son los efectos jurídicos derivados de su actuación. Recordemos que el principio de seguridad jurídica exige que las medidas que se adopten sean inequívocas y de aplicación previsible para sus destinatarios, esto es, que puedan conocer con certeza los derechos y obligaciones que se derivan de sus actos y, en este caso, después de cumplir con total diligencia y de actuar de buena fe, el adquirente desconocería si la factura electrónica recibida sería un justificante aceptado para exigir el crédito tributario.

Por tanto, y pese a que se pruebe la suplantación, la Administración no podría negar validez a las facturas electrónicas expedidas por la empresa defraudadora y que presentase el empresario destinatario. Se trataría de facturas electrónicas que han sido expedidas mediante la utilización de una firma electrónica reconocida emitida por un prestador de servicios de certificación admitido por la Administración tributaria y, por tanto, que a priori, gozan de plena validez para

su destinatario, cuyo derecho de crédito tributario no podrá verse cuestionado si ha cumplido con sus obligaciones como destinatario del documento firmado electrónicamente y ha comprobado que el certificado electrónico reconocido que empleó el signatario se encontraba vigente en ese momento.

Y ello, claro está, sin perjuicio de la posible de reclamación de responsabilidad al prestador de servicios de certificación o al propio titular de la firma, sino cumplieron adecuadamente con alguna de sus obligaciones contenidas en la Ley de Firma Electrónica.

Por último, apuntar que la obtención ilegítima de una firma electrónica reconocida puede hacer que se extienda la emisión de facturas electrónicas falsas a aquellos empresarios establecidos en nuestro territorio y que tengan obligación de presentar esta declaración informativa de operaciones con terceros, cuando la misma la presenten telemáticamente.

El suplantador debería esperar a la presentación de esta declaración informativa y, posteriormente, utilizando la firma electrónica reconocida de aquel, suplantar a su titular y alterar su contenido, incluyendo al cliente o a los clientes a los que se les factura ficticiamente, así como los volúmenes facturados.

De esta forma, el cruce informático de datos que haría la Administración tampoco detectaría ninguna irregularidad. Solo en caso de que se inspeccionase a la empresa que se aplica el gasto indebido a través de la factura electrónica ficticia, y solicitase un requerimiento individualizado al emisor, se podría detectar la irregularidad indicada.

6. DINERO ELECTRÓNICO Y CASAS DE JUEGO QUE OPERAN EN INTERNET

Ya hemos indicado los problemas que plantea la tributación sobre el juego en Internet al desaparecer el establecimiento físico donde se efectuaba la actividad y que servía de punto de conexión con el territorio de la jurisdicción competente.

Pero a esto debemos unir otro problema adicional. Como es sabido, los casinos y casas de juego han sido tradicionalmente empresas propicias para el lavado de dinero de sus titulares. La entrada y salida de grandes flujos monetarios en

efectivo, sin identificar a los jugadores, ofrecía un escenario ideal para justificar como ingresos del casino rentas de origen ilegítimo.

De igual modo, los jugadores que dispusiesen de rentas ocultas encontraban en el casino una forma bastante sencilla de justificar esas rentas a través de la suerte. Simplemente habían acudido a jugar y habían ganado. Como no habían sido identificados al convertir el dinero en fichas, ni la cuantía inicialmente convertida, posteriormente podían solicitar el reembolso de esa misma cantidad y un recibo de tal operación, quedando a través de éste justificación de que esas rentas procedían de la casa de juego.

Por ello, la Directiva 2005/60/CE sobre prevención del blanqueo de capitales, establece a distintos colectivos, y entre ellos los casinos la obligación de aplicar medidas de diligencia debida que comprenderán la identificación del cliente sobre la base de documentos, datos o informaciones obtenidas de fuentes fiables e independientes.

En relación a los casinos, el art. 10 de la citada Directiva establece que los Estados miembros exigirán que se identifique a todos los clientes de casinos y se compruebe su identidad cuando compren o cambien fichas de juego por valor igual o superior a 2 000 EUR. En cualquier caso, se considerará que los casinos sujetos a control estatal han cumplido los requisitos de diligencia debida con respecto al cliente cuando registren, identifiquen y comprueben la identidad de sus clientes, con independencia del número de fichas de juego que compren, en el preciso momento en que accedan al casino o inmediatamente antes.

Igualmente el Considerando catorce establece que las disposiciones de Directiva también deben ser de aplicación cuando las actividades de las entidades y personas contempladas en la misma se lleven a cabo a través de Internet. No obstante, nada dice sobre cómo identificar al cliente en estos casos, cuando la relación comercial se desarrolle a través de la red, dejando algunas preguntas comprometidas sin respuesta, como por ejemplo:

¿Tendría que exigirle el uso de una firma electrónica reconocida para permitirle jugar? Creemos que los usuarios de Internet aún no están lo suficientemente maduros para exigirles que utilicen siempre firma y certificado electrónico en sus transacciones en la red, y por ende, tampoco en el juego. Una medida de esta naturaleza podría suponer un fuerte freno al desarrollo de las casas de juego virtuales y, en su caso y para evitarla, su deslocalización con destino a territorios

donde no operase este mandato. En consecuencia, no creemos acertado implantar una medida de esta naturaleza.

Por tanto, la pregunta siguiente es ¿En virtud de que parámetros un casino virtual podrá verificar la identidad del sujeto que juega en él, para poder cumplir así con la exigencia prevista en la normativa sobre blanqueo de capitales? Cuando la compra de fichas virtuales se efectúe a través de pago con tarjeta, el casino podría conocer quien es el titular de la misma y de esta forma, facilitar esta identidad a la Administración cuando resulte pertinente, considerando satisfactoriamente cumplida la citada obligación.

Sin embargo, que ocurriría si el ocultador de rentas utilizase dinero electrónico anónimo como medio de pago en la compra de fichas virtuales. ¿Cómo podría identificarse al jugador en este caso? Fíjese que el ocultador de rentas podría facilitar una identidad falsa sin que el casino pudiese verificarla.

Sin querer profundizar más en esta cuestión, no cabe duda de que la combinación de ambos elementos, casinos virtuales y dinero electrónico anónimo puede facilitar sensiblemente la ocultación de rentas y, en su caso, el blanqueo de las mismas.

Capítulo III

RECOMENDACIONES PARA FRENAR LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

1. IDENTIFICACIÓN DE OPERADORES: FUENTES DE INFORMACIÓN RELEVANTES Y AMPLIACIÓN OBLIGACIONES INFORMATIVAS

El primer problema que se plantea en las actividades comerciales que se desarrollan por Internet es determinar la verdadera identidad del titular del portal comercial.

Antes de determinar si la empresa de comercio electrónico tiene su residencia fiscal o bien dispone de un establecimiento permanente en nuestro territorio, resulta necesario conocer quien o quienes están detrás de ese portal en Internet.

La Directiva 2000/31/CE y la Ley de Servicios de la Sociedad de la Información establecen la obligación de que aquellos prestadores de servicios sobre los que recaen, entre los que se encontrarían sin duda las web comerciales, deben de tener claramente visible en su sitio web información identificativa¹⁷⁵. Además, el art. 9 de dicha ley también les obliga a que comuniquen al registro mercantil

¹⁷⁵ El art. 10 de la Ley de servicios de la sociedad de la información establece que:

1. Sin perjuicio de los requisitos que en materia de información se establecen en la normativa vigente, el prestador de servicios de la sociedad de la información estará obligado a disponer de los medios que permitan, tanto a los destinatarios del servicio como a los órganos competentes, acceder por medios electrónicos, de forma permanente, fácil, directa y gratuita, a la siguiente información:

el nombre de dominio o la dirección en Internet a través de la que operan, obviamente, cuando por su forma jurídica tengan legalmente que estar inscritos en ese registro público. Se trata del conjunto de obligaciones legales de auto-identificación, tal y como demandaba el Informe OCDE sobre identificación de empresas en Internet¹⁷⁶.

No obstante, las obligaciones establecidas en esta ley recaen sobre prestadores de servicios de la Sociedad de la Información residentes o con domicilio social en España, siempre que éstos coincidan con el lugar en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección; y de igual

Su nombre o denominación social; su residencia o domicilio o, en su defecto, la dirección de uno de sus establecimientos permanentes en España; su dirección de correo electrónico y cualquier otro dato que permita establecer con él una comunicación directa y efectiva.

Los datos de su inscripción en el Registro a que se refiere el artículo 9.

En el caso de que su actividad estuviese sujeta a un régimen de autorización administrativa previa, los datos relativos a dicha autorización y los identificativos del órgano competente encargado de su supervisión.

Si ejerce una profesión regulada deberá indicar:

Los datos del Colegio profesional al que, en su caso, pertenezca y número de colegiado.

El título académico oficial o profesional con el que cuente.

El Estado de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo en el que se expidió dicho título y, en su caso, la correspondiente homologación o reconocimiento.

Las normas profesionales aplicables al ejercicio de su profesión y los medios a través de los cuales se puedan conocer, incluidos los electrónicos.

El número de identificación fiscal que le corresponda.

Información clara y exacta sobre el precio del producto o servicio, indicando si incluye o no los impuestos aplicables y, en su caso, sobre los gastos de envío.

Los códigos de conducta a los que, en su caso, esté adherido y la manera de consultarlos electrónicamente.

2. La obligación de facilitar esta información se dará por cumplida si el prestador la incluye en su página o sitio de Internet en las condiciones señaladas en el apartado 1.

¹⁷⁶ Informe OCDE sobre identificación de empresas, emitido el 5 de mayo de 2004 en el marco de la guía de recomendaciones a la administración tributaria. Según este informe, un estudio publicado en 2001 por la asociación internacional de consumidores –disponible en http://www.consumersinternational.org/CI_Should_I_buy.pdf–, señalaba que un 12% de los sitios web comerciales no indicaban cual era su situación geográfica, mientras que solo el 5% no ofrecía un número de teléfono o un correo electrónico de contacto.

Según el informe, las empresas de comercio electrónico que realizan ventas a través de su web deberían ofrecer en su página web, normalmente en una parte de la misma denominada “contacte con nosotros” o “quienes somos”, la siguiente información:

- Nombre legal y, en caso de que difiera, comercial de la empresa.
- Dirección postal de la empresa.
- Correo electrónico u otro medio electrónico de contacto y número de teléfono.
- Dirección de registro y Número de identificación o de registro administrativo.

modo, sobre aquellos que pese a no ser residentes, dispongan de un establecimiento permanente en España.

De manera que los operadores de comercio electrónico que trasladen ficticiamente su residencia a otra jurisdicción, en apariencia tampoco quedarían sometidos a las obligaciones autoidentificativas señaladas.

Por tanto y pese a que el establecimiento de estas obligaciones autoidentificativas era necesario para transmitir mayor seguridad y transparencia en la red, resultan evidentemente insuficientes para asegurar la auténtica identificación del titular de la web y, en última instancia, evitar la defraudación fiscal.

Debemos determinar hacia donde debe dirigir las miradas la Administración para encontrar indicios fundados de la identidad de una empresa que está practicando comercio electrónico, máxime cuando formalmente parezca que tiene su residencia fiscal o se encuentra establecida fuera de España.

Para ello debemos recurrir a entidades que suelen prestar sus servicios a este tipo de empresas y que pueden facilitar información relevante. En el ámbito exclusivo del comercio electrónico indirecto, las empresas logísticas o de mensajería. No obstante, a nivel general, los proveedores de servicios de Internet (servicio de acceso y alojamiento), las empresas financieras que instalan y gestionan los TPV virtuales y las empresas que registran nombres de dominio en Internet.

1.1. Mayor control de las empresas logísticas o de mensajería

Estas empresas disponen de información que puede ser muy relevante, como el número de envíos efectuados, la dirección y los destinatarios a los que estos se dirigen.

Estos tres datos suponen indicios significativos de la actividad desarrolladas por el operador.

Por un lado, evidencia en que mercado o mercados opera, lo que sin duda puede ser un indicio útil para llamar la atención de la Administración sobre su posible residencia fiscal o disposición de un establecimiento permanente en territorio español.

Por otro lado, el volumen de envíos efectuados durante un periodo impositivo, unido al control de existencias y al precio medio de venta de sus productos, facilitaría a la Administración determinar de forma aproximada el volumen de facturación que durante el ejercicio ha tenido el vendedor electrónico.

Además, la identidad y la dirección del destinatario también serían indicios reveladores para determinar que operaciones de comercio electrónico indirecto se han localizado en el territorio de aplicación del IVA y, por consiguiente, que cuota de IVA repercutido total correspondería al conjunto de ventas del operador.

Por ello proponemos ampliar las obligaciones de colaboración de estas empresas a través de las medidas siguientes:

- a) **Establecer la obligación de incluir en la declaración anual de operaciones con terceras personas el volumen de ventas efectuado con todos sus clientes al cabo del año, eliminando el límite mínimo de 3.005,06 previsto en el art. 32 del Real Decreto 1065/2007;** Si fijamos el precio medio de los gastos de transporte de un envío en 15 euros, sería necesario que la empresa de mensajería efectuase más de 200 envíos al cabo del año por cuenta del operador de comercio electrónico, para exceder los 3005,06 euros. Entendemos que por la naturaleza de las operaciones y por el bajo precio del servicio de transporte sería conveniente eliminar ese límite mínimo de ventas anuales con el cliente.
- b) **Ampliar la información suministrada.** Sería conveniente que la empresa de mensajería indicase en dicha declaración el número de envíos efectuados, desglosados en virtud del país de destino y de la naturaleza empresarial o particular del destinatario. Así, si la empresa de mensajería ha efectuado 1000 envíos por cuenta del operador de comercio electrónico, sería relevante conocer cuantos tendrían como destino la península y Baleares –operaciones sujetas al IVA–; cuantos otros países de la Unión Europea, y en ese caso, cuantos se han dirigido a empresas –entregas intracomunitarias de bienes: exención plena en el IVA– o a particulares –régimen IVA intracomunitario de ventas a distancia–; y cuantos a territorios terceros –exportaciones: Exención plena en el IVA–.
- c) Por último, y a efectos de las importaciones, explorar una mayor colaboración con la Administración tributaria para que realicen un control en origen de los productos que importan.

1.2. Proveedores de servicio de acceso a Internet y alojamiento de datos

Cualquier empresa de comercio electrónico requiere alojar su web en un servidor conectado a Internet y, obviamente, tener acceso y transmitir información a través de la red.

Se trata de dos servicios diferentes, que suelen ser prestados por el mismo operador. Quien cede parte de su servidor a un cliente para que habilite su web, también suele ofrecerle conjuntamente el servicio de acceso y navegación.

La información que pueden facilitar este grupo de entidades puede ser de ayuda para identificar al titular de una entidad de comercio electrónico.

En este línea, el art. 12 de la Ley de Servicios de la Sociedad de la Información ha establecido para estos proveedores de servicios de intermediación la obligación de retener y almacenar información sobre sus clientes haciendo mención expresa a los datos de conexión, navegación y alojamiento de sitios web, y remitiéndose al desarrollo reglamentario para determinar el tipo de información que deberían conservarse según la clase de servicio prestado y el tiempo exacto que duraría esta obligación de conservación, sin que en ningún caso, pudiese exceder de doce meses.

No obstante, la información que los proveedores de servicios deben facilitar queda restringida a aquellos casos en los que la petición de parte se realice en el marco de una investigación criminal o para la salvaguardia de la seguridad pública y la defensa nacional, obviando su uso para otros fines, como los tributarios.

Esta medida se instaura claramente en el marco de la lucha contra la ciberdelincuencia, pero su relevancia entendemos que va más allá de este propio objetivo, ya que por primera vez, el legislador toma conciencia de la importancia que pueden tener estos operadores para facilitar información que consiga levantar el velo de oscurantismo que cubre los actos de los internautas.

Ahora bien, la apuesta decida por levantar ese anonimato debe llevarlo a extender esa obligación en el plano de los procedimientos administrativos de naturaleza fiscal. No olvidemos que los hechos que apuntan a una defraudación fiscal pueden ser considerados inicialmente como infracción administrativa y, posteriormente, cuando los órganos tributarios constaten indicios suficientes, pueden pasar a ser calificados como delito contra la Hacienda Pública, trasladando

el expediente al Ministerio Fiscal para que inicie las acciones penales oportunas. Es posible que en algunos casos, la información en manos del proveedor de servicios de Internet pueda ser esencial para que el órgano administrativo determine si los indicios de las actividades defraudadoras del contribuyente son merecedores de calificar los hechos como infracción administrativa o como delito penal, por lo que privar de esta potestad a la inspección tributaria puede dificultar el propio conocimiento del delito por parte del Ministerio Fiscal. Entonces, ¿Por qué esperar hasta ese momento para poder solicitar esa información al proveedor de servicios de Internet y no permitir que la inspección fiscal pueda gozar de esos datos durante el transcurso de su actuación?

Obviamente, no todas las visitas a una web comercial acaban en compra, ni todas las descargas de archivo llevan ineludiblemente asociada una contraprestación, baste recordar que existen muchas web que permiten la descarga gratuita de programas por un tiempo limitado. Sin embargo, no cabe duda que desde el punto de vista del control pueden convertirse en una fuente de información relevante para la Administración fiscal. En este sentido, creemos oportuno ampliar las obligaciones informativas que a efectos fiscales recaen sobre este tipo de empresas y por ello recomendamos **extender la obligación impuesta a los proveedores de servicios de Internet en el art. 12 de la Ley de servicios de la Sociedad de la Información en aquellos casos en los que la petición se realice en el marco de un procedimiento de inspección fiscal.**

Debido a que la Directiva 2000/31/CE y la Ley de servicios de la Sociedad de la Información no resultan aplicables en el ámbito fiscal, la obligación de colaboración que proponemos debería ser establecida por una norma estrictamente fiscal. Salvado este trámite formal, no observamos vulneración alguna del Derecho Comunitario en su implantación, ya que nos parece una medida plenamente respetuosa con el principio de proporcionalidad.

De igual modo, creemos oportuno establecer la obligatoriedad para los proveedores de servicios de Internet encargados del alojamiento de web de identificar de sus clientes que realicen actividades empresariales y comunicar periódicamente esta información a la Administración tributaria.

En todo caso, esta recomendación podría articularse a través de la inclusión en la declaración anual de operaciones con terceras personas el volumen de ventas efectuado con todos sus clientes al cabo del año, eliminando el límite mínimo de 3.005,06, identificando cuales de ellos ejercen actividades empresariales. El proveedor de servicios de Internet arrienda o cede espacio en sus

servidores a otros para que alojen en ellos sus páginas web a cambio de una contraprestación. Dichas cantidades no suelen ser muy elevadas, estando sus ingresos totales muy atomizados.

Como consecuencia de la naturaleza de las operaciones y por el bajo precio del servicio, creemos que el límite mínimo de ventas anuales con el cliente de 3005,06 euros fijado en la declaración anual de operaciones con terceras personas resulta demasiado elevado y sería conveniente eliminarlo.

1.3. Los registradores de nombres de dominio y la base de datos WHOIS

De igual modo, los registradores de nombres de dominio en Internet resultan imprescindibles para disponer de un sitio web.

El ICANN¹⁷⁷, consciente de la preocupación internacional existente por la falta de transparencia en Internet, y con el afán de mejorar la información sobre las webs, exige a los registradores de nombres de dominio la obligación de facilitar información pública sobre los nombres registrados. WHOIS es la base de datos pública de registro de nombres de dominio y ofrece información identificativa

¹⁷⁷ Según indica la página web oficial del ICANN, www.icann.org, “ICANN es una organización sin fines de lucro que opera a nivel internacional, responsable de asignar espacio de direcciones numéricas de protocolo de Internet (IP), identificadores de protocolo y de las funciones de gestión (o administración) del sistema de nombres de dominio de primer nivel genéricos (gTLD) y de códigos de países (ccTLD), así como de la administración del sistema de servidores de raíz. (...)”

Como asociación privada-pública, ICANN está dedicada a preservar la estabilidad operacional de Internet y desarrollar las normativas adecuadas a su misión por medio de procesos de abajo a arriba basados en el consenso.

El sistema de nombres de dominio (DNS) ayuda a los usuarios a navegar en Internet. Las computadoras de Internet tienen una dirección única llamada dirección IP (dirección de protocolo de Internet). Como las direcciones IP (compuestas por una cadena de números) son difíciles de recordar, el DNS permite usar una cadena de letras (el nombre de dominio) para que el usuario pueda escribir www.icann.org en vez de -192.0.34.65-.

El DNS traduce el nombre de dominio a la dirección IP que le corresponde y lo conecta con el sitio web que desea. El DNS también permite el funcionamiento del correo electrónico, de manera tal que los mensajes que envía lleguen al destinatario que corresponda, y muchos otros servicios de Internet.

ICANN es responsable de la coordinación de la administración de los elementos técnicos del DNS para garantizar una resolución unívoca de los nombres, de manera que los usuarios de Internet puedan encontrar todas las direcciones válidas. Para ello, se encarga de supervisar la distribución de los identificadores técnicos únicos usados en las operaciones de Internet, y delegar los nombres de dominio de primer nivel (.com .info, etc.)”.

La estructura organizativa del ICANN esta conformada por una Junta Directiva, tres Organizaciones de Apoyo y dos Comités Asesores. La Junta Directiva, de gran diversidad internacional, es la encargada de supervisar el proceso de desarrollo de normas y políticas. El proceso de desarrollo de normas y políticas se origina en las tres organizaciones de apoyo (para nombres genéricos, para nombres nacionales y direcciones IP), que trabajan conjuntamente con el Comité Asesor de organizaciones de usuarios individuales y las comunidades de tecnología. Por último, el Comité Asesor Gubernamental, integrado por más de ochenta gobiernos, actúa como asesor de la Junta Directiva.

de los titulares de los nombres de dominio de primer nivel, generales y nacionales, a nivel mundial.

En la base de datos WHOIS se encuentra información sumamente detallada para un nombre de dominio, que entre otra, incluye:

- IP y nombre de dominio asociado.
- Estatus del dominio.
- Datos identificativos del registrador.
- Información de contacto del titular, que incluiría: Nombre legal, nombre comercial, dirección postal –país, localidad, calle, número y código postal–, dirección correo electrónico, teléfono o fax.
- País de registro.
- Número de registro.
- Derecho a utilizar la información.
- Nombre de los servidores asociados a este dominio.
- Fecha de registro del dominio.
- Fecha en que expira el dominio registrado.
- Fecha de última actualización del dominio.

Por tanto, los datos existentes en WHOIS ofrecen una fuente de información para la identificación de los titulares de los nombres de dominio que debe ser tomada en cuenta. El problema que presenta esta información es su verosimilitud en el momento en el que se efectúa la consulta.

Para el buen funcionamiento del sistema, el ICANN establece que los registradores deberán exigir a aquellos que soliciten un nombre de dominio información identificativa; una vez recibida deberán verificarla y, posteriormente y de forma periódica, deberían hacerlo de nuevo para comprobar que sigue siendo cierta¹⁷⁸. No obstante, son muy pocos los registradores que cumplen con esta obligación y, normalmente, no suelen realizar comprobaciones sobre la veracidad de los datos facilitados por el titular. Incluso cuando la información facilitada es precisa, a menudo suele quedar desfasada con rapidez, y raramente es actualizada.

Otro problema que causa preocupación es que algunos registradores de dominios de primer nivel nacionales, no gravan los datos WHOIS o no los hacen públicos sino tienen obligación legal en su Estado de hacerlo. Por ello, la informa-

¹⁷⁸ Acuerdo con los registradores de nombres de dominio acreditados. Se puede consultar en: www.icann.org/registrars/ra-agreement-17may01.htm

ción a la que se puede acceder a través de un buscador de información WHOIS a veces puede ser poco fiable o simplemente, estar indisponible.

De hecho, la mayor parte de los registradores rectifican la información que les suministran los titulares de los nombres de dominio solo en base a la política “notificar y corregir”, también establecida por el ICANN¹⁷⁹. De esta forma, una vez que reciben una notificación por parte de usuarios, Administraciones o el propio ICANN, comunicándoles la imprecisión o falsedad de los datos facilitados a la base de datos WHOIS, tienen la obligación de comprobarlos y, en su caso, corregirlos. Siguiendo esta política de actuación, el coste que asumen los registradores para que la información en la base de datos WHOIS sea veraz es mínimo, recayendo el trabajo de detección y notificación de la información incorrecta en usuarios y autoridades reguladoras.

Los registradores carecen de incentivos para asegurar la veracidad de la información que suministran a la base de datos WHOIS y por tanto, no suelen preocuparse de una actividad que no les reporta beneficio alguno y que, por el contrario, les suponen una aplicación de recursos.

El ICANN viene trabajando para establecer unos estándares de calidad en relación a los datos WHOIS. La integridad de estos datos podría ser mejorada incorporando algún mecanismo de bajo coste de verificación, previa y posterior, de los datos registrados.

Se pueden usar un listado de mecanismos apropiados de verificación, previa y posterior, de los datos registrados. No obstante, la facilidad con la que pueden ser implementados, su coste y su vigencia varían significativamente. De hecho, la experiencia de los registradores indica que la verificación de la información suele ser más costosa que el establecimiento del nombre de dominio. Las medidas que se adopten deben ser específicas y proporcionales al riesgo que se presenta, de tal manera que las cargas de cumplimiento impuestas a registradores y titulares de nombres de dominio sean las mínimas necesarias para reducir el riesgo a niveles aceptables. Ningún mecanismo de validación aseguraría que los datos WHOIS son precisos en cualquier momento, por lo que debe buscarse un equilibrio.

¹⁷⁹ Acuerdo con los registradores de nombres de dominio acreditados. Se puede consultar en: www.icann.org/registrars/ra-agreement-17may01.htm

En este sentido, el Informe OCDE sobre identificación de empresas en Internet¹⁸⁰, sugería tres medios de verificación periódica de la información: el e-mail, el correo postal y el número de teléfono. Este informe indica que se podría comprobar la vigencia de estos tres datos de forma periódica. Una vez constatado, la verificación resultaría positiva; en caso contrario, habría que rectificar los datos facilitados.

El citado informe OCDE también nos indica que la precisión y disponibilidad de la información WHOIS puede variar sustancialmente entre registradores de dominios de primer nivel nacionales. Así, mientras que algunos registradores de dominios de primer nivel nacionales no permiten el registro, no otorgan el nombre de dominio a las empresas que no aporten prueba de su registro administrativo en su jurisdicción (la del registrador), otros, operan sin restricciones y ofrecen a cualquiera el servicio a cambio de un precio.

Como ejemplo del primer tipo de registros nacionales, citemos la autoridad de registro francesa para dominios .fr, que exige el número de registro comercial, la italiana para el dominio .it, que exige el número registro a efectos del IVA italiano, y la española para el dominio .es, que requiere el NIF

No obstante, a pesar de la variedad de enfoques a la hora de regular y gestionar los dominios de primer nivel nacionales, resulta evidente que si se establecen un conjunto coherente de requisitos a nivel mundial para solicitar tanto estos como los genéricos, mejoraría la transparencia del sistema.

Tal y como hemos indicado para los proveedores del servicio de alojamiento de web en su servidor, creemos oportuno establecer la obligación para proveedores de registro de dominio de que identifiquen a sus clientes que realicen actividades empresarial y comuniquen periódicamente esta información a la Administración tributaria.

De igual modo, esta recomendación podría articularse a través de la **inclusión en la declaración anual de operaciones con terceras personas el volumen de ventas efectuado con todos sus clientes al cabo del año, eliminando el límite mínimo de 3.005,06, identificando cuales de ellos ejercen actividades empresariales.**

¹⁸⁰ Informe OCDE sobre identificación de empresas, emitido el 5 de mayo de 2004 en el marco de la guía de recomendaciones a la administración tributaria.

1.4. Las empresas financieras que instalan y gestionan los TPV virtuales

Los medios de pago utilizados en el comercio electrónico varían dependiendo de la naturaleza del adquirente, empresario o consumidor final, aunque, en última instancia, el auténtico criterio discriminador es la confianza existente entre las partes.

En el caso de que nos encontremos ante comercio electrónico entre empresas que tienen un tráfico comercial fluido y continuo, las redes telemáticas solo aportan una vía de contratación, y en caso de comercio electrónico directo, además, de suministro del producto. Por ello, los usos clásicos de actividad empresarial en materia de pagos (transferencias bancarias, domiciliación, pagares, letras de cambio, cheques,...) ajenos normalmente a Internet, no se van a ver significativamente afectados.

No obstante, las operaciones de comercio electrónico entre empresas que no tienen un alto grado de confianza, serán propicias para la utilización de medios distintos como el pago mediante tarjeta de crédito o débito, ya que en estos casos, la desconfianza inicial puede hacer que el vendedor condicione la venta al aseguramiento previo del pago¹⁸¹.

En todo caso, el uso en términos relativos de la tarjeta de pago en las ventas entre empresarios resulta menor, si se compara con su utilización en las ventas de comercio electrónico dirigidas a consumidores finales.

Las operaciones de comercio electrónico con consumidores finales tienen la particularidad de que suelen tener carácter esporádico. No suele haber una relación de confianza suficiente, lo que hace que no haya un cauce de pago previo entre las partes, ajeno a Internet, como podría ser el envío de cheques, pagares o letras de cambio.

¹⁸¹ ECHEBARRÍA SAÉNZ, J.A., "El comercio electrónico entre empresarios" AA.VV., *El comercio electrónico*, op.cit., págs.139 y 140, señala que "Para incrementar el grado de seguridad en las transacciones, las entidades de crédito están promocionando la utilización de cuentas escrow, que reúne en forma electrónico, los principales rasgos característicos del crédito documentario. Ésta modalidad de pago requiere que los empresarios implicados se encuentren autorizados y reconocidos por la misma entidad de crédito (normalmente mediante certificación electrónica). La dinámica de funcionamiento consistiría en que aquellos que formulan sus solicitudes de mercancías a las contrapartes, simultáneamente desvían el importe de las mismas hacia una cuenta fijada por la propia entidad. Esta lo retiene en una cartera virtual, tras lo cual notifica electrónicamente al vendedor, como futuro solicitante del crédito, que el dinero está a su disposición cuando éste realice la entrega. El vendedor, tras este aviso se aprestará a entregar el producto, y una vez en poder del adquirente, si éste se declara conforme, generará otro aviso electrónico a la entidad financiera que servirá para que ésta transfiera el crédito retenido a la cuenta del vendedor".

Para estudiar los medios de pago utilizados en el comercio electrónico a consumidores finales podemos acudir a los resultados de los principales estudios de mercado realizados en nuestro país al respecto. Pese a que como en cualquier estimación debemos mostrarnos escépticos respecto a la exactitud de los datos finales obtenidos en cada uno de estos trabajos, sí que resultan valiosos para determinar las tendencias existentes.

La evaluación conjunta de los resultados obtenidos en todos ellos nos lleva a afirmar con rotundidad que el medio de pago utilizado mayoritariamente por los consumidores en el comercio electrónico es la tarjeta de pago tradicional, de crédito o débito, oscilando su utilización entre el 65% y el 71% según el informe¹⁸². Le sigue, a mucha distancia, del pago contra-reembolso y, por último, con unos valores poco significativos se sitúan la domiciliación y la transferencia bancaria, siendo prácticamente irrelevantes otros medios de pago, entre los que se encontraría el dinero electrónico¹⁸³. Pero el triunfo de la tarjeta de crédito o débito como medio de pago por los consumidores en Internet no solo ocurre en el ámbito español, donde año a año se incrementa el volumen de pagos realizado con ella, sino que es un hecho costatable a nivel internacional, como así lo atestigua la OCDE¹⁸⁴.

Pese a que no disponemos de datos sobre el uso de medios de pago en el comercio electrónico directo, sí que podemos obtener, de forma indirecta, a través de la corrección y ajuste los datos generales reflejados en estos informes, valores aproximados. Debemos tener presente que el pago contra-reembolso, en el que el adquirente entrega el precio pactado cuando recibe físicamente el producto,

¹⁸² De los datos estadísticos manejados en la última oleada de la “Encuesta a hogares sobre consumo, uso y valoración de servicios de telecomunicaciones” (2003), elaborada por la CMT en colaboración con INECO-Iberphone, se extrae que los pagos de productos o servicios contratados por los usuarios españoles a través de Internet se realizan en un 71% mediante tarjetas bancarias de pago, y que el 28% de los pagos se realiza “contra reembolso” o mediante otras fórmulas de pago como la transferencia bancaria.

Previamente, las conclusiones obtenidas por la Asociación Española del Comercio Electrónico (AECE) en los estudios B2C de los años 2003 y 2004, establecían que dos de cada tres transacciones telemáticas en las que los adquirentes fueron consumidores finales utilizaron como medio de pago la tarjeta de crédito o débito. Cifra que coincide con las contenidas en el estudio realizado en 2001 por Opinática, que también situaba en un 65% la utilización de la tarjeta en las compras en Internet, informe del que se desprendería otro dato revelador entorno al uso de las tarjetas como medio de pago: Los adquirentes que han realizado compras por Internet en más de una ocasión, las utilizan en mayor medida, elevando el porcentaje hasta el 70,5%.

¹⁸³ Según el estudio de Opinática anteriormente citado, se utiliza en el 1% de las operaciones, mientras que en el resto de informes ni tan siquiera se hace referencia concreta.

¹⁸⁴ Así lo declara en una de las guías sobre la Administración tributaria titulada “Electronic Payment System”, emitida por el Centro para Política y Administración Tributaria, en mayo de 2004.

pagando la cuantía correspondiente a la empresa logística encargada de la distribución que, posteriormente, lo trasladaría al vendedor, solo se puede realizar en las operaciones de comercio electrónico indirecto. Por tanto, a efectos de determinar los medios de pago empleados en el comercio electrónico directo tendríamos que incorporar un factor de corrección a los resultados totales, eliminado el pago contra-reembolso y recalculando los porcentajes totales para el resto, obteniendo con ello unos datos que, pese a su inexactitud, resultarían más representativos para este tipo de transacciones, y que vendrían a indicarnos que aproximadamente de cada cinco operaciones, cuatro utilizan este medio de pago¹⁸⁵.

El pago mediante tarjeta identifica de forma clara la esencia del comercio electrónico, caracterizado por realizar telemáticamente las actuaciones que intervienen en este tipo de transacciones comerciales, y además, es un medio especialmente apropiado para pagos internacionales, ya que éstos son más complejos de realizar a través de transferencia, domiciliación bancaria o contra reembolso¹⁸⁶, por lo que su uso, lejos de decaer se mantiene y, para las operaciones de comercio electrónico directo, entendemos que posiblemente se incremente.

En la actualidad, la tarjeta de crédito o débito se convierte en el medio de pago por excelencia en el comercio electrónico, especialmente en su modalidad directa, resaltando la escasa o nula acogida que por el momento han tenido modalidades emergentes de pago en la red, como las distintas clases de dinero electrónico, que pese a que diseñaron de forma específica para este tipo de comercio, no han gozado de la confianza de los consumidores¹⁸⁷.

Por ello, casi la práctica totalidad de empresas de comercio electrónico utilizan como medio de pago aceptado la tarjeta de crédito o débito, lo que provoca que deban tener instalado en su web un terminal punto de venta virtual que permita la comprobación necesaria a efectos de aceptar la tarjeta y gestionar el cobro.

¹⁸⁵ Si realizamos este cálculo, observamos como se incrementaría el porcentaje de utilización de las tarjetas como medio de pago, elevándose según el estudio de la AECE al 82% para 2004 y al 75% para 2003; y según la encuesta de Opinática, al 88%.

¹⁸⁶ Informe sobre el comercio electrónico en España a través de las entidades de medios de pago, 2º Trimestre de 2004.

¹⁸⁷ La OCDE considera que estas modalidades de pago han fracasado estrepitosamente. Guía sobre Administración tributaria "Electronic Payment System", emitida por el Centro para Política y Administración Tributaria, en mayo de 2004.

En consecuencia, un indicio extraordinariamente relevante que puede encontrar la Administración tributaria de la identidad del titular de una web comercial y de su vinculación con el territorio español sería saber si dispone de un terminal punto de venta virtual facilitado por una empresa financiera que resida o que disponga de un establecimiento permanente en territorio nacional, y que vendan y/o gestionen los TPV virtuales, (emisora de la tarjeta y entidad franquicia propietaria de la marca), así como las cuentas de cargo y abono asociada/s y la identidad y domicilio de los titulares, de los apoderados y de la propia entidad. Toda esta información se nos antoja vital para identificar y vincular con nuestro territorio a una web comercial.

En aquellos casos en los que el contribuyente decide no darse de alta fiscalmente, el primer paso para detectar la defraudación fiscal sería que la Administración conociese que se están ejerciendo actividades empresariales susceptibles de tributación y quien es la persona que las está llevando a cabo; y desde luego, para conocer estos hechos, resultaría absolutamente revelador que las **empresas financieras que residan o que dispongan de un establecimiento permanente en territorio nacional, y que vendan y/o gestionen los TPV virtuales, (emisora de la tarjeta y entidad franquicia propietaria de la marca) comuniquen automáticamente y de forma periódica a la AEAT:**

- a) **Identificación de todos sus clientes, facilitando los siguientes datos:**
 - e. Nombre o denominación social.
 - f. Domicilio, residencia o establecimiento facilitado a la entidad financiera.
 - g. Si se trata de una persona física, DNI o documento equivalente en caso de ser de otra nacionalidad.
 - h. Número de Identificación fiscal español o en caso de no disponer de él, número equivalente en otro Estado.
 - i. Dirección de la web donde se encuentra instalado el TPV virtual.
 - j. Dirección de correo electrónico del cliente.

- b) **Volumen total de cobros realizados a través del TPV virtual de cada cliente.**

Con este dato, la AEAT dispondría de una cantidad de ingresos mínimos que habría obtenido cada uno de los clientes de la empresa financiera, lo que contribuiría notablemente a determinar la base imponible en el impuesto que grava el beneficio empresarial. También debería tenerse en cuenta para determinar la base imponible global del periodo a efectos del IVA, sin bien habría que considerar aquellas operaciones no sujetas a este impuesto o que, en su caso, pudiesen quedar exentas.

Notemos de igual modo que en el ámbito del comercio electrónico, los criterios clásicos de imputación temporal de la renta, el devengo o el de caja, suelen coincidir, por lo que normalmente los ingresos obtenidos a través del TPV virtual deberían haberse declarado en ese periodo y no en otro.

c) **Por otro lado, también resultaría recomendable que ese volumen total de cobros estuviese desglosado por lugares de procedencia, distinguiendo tres áreas geográficas diferenciadas: territorio interior a efectos del IVA, territorio comunitario y territorio tercero; y a su vez, dentro de las transacciones intracomunitarias, distinguir las que proceden de un particular y las efectuadas por un empresario (persona jurídica).**

La procedencia vendría marcada por la tarjeta de crédito o débito empleada en cada pago, que a su vez se encuentra asociada con su titular, con una entidad emisora y con una cuenta de cargo, que podrían utilizarse para fijar el lugar de procedencia de los fondos.

Esta información resulta relevante a efectos del IVA, y especialmente en el marco de operaciones de comercio electrónico directo o prestaciones de servicios vía electrónica según la terminología empleada por este tributo. Por tanto, quizás el ámbito oportuno para establecer esta obligación de información de las empresas gestoras de los TPV virtuales debería ser la comunidad europea.

No obstante, si desde instancias comunitarias no se acordase su implantación, creemos que también podría instaurarse a nivel interno, como una norma tributaria general, no vinculada a ningún impuesto concreto.

No olvidemos que las entidades financieras son ya una fuente de información sobresaliente para la Administración tributaria; comunican a la AEAT los rendimientos financieros que otorgan a sus clientes sometidos a retención o ingreso a cuenta; además, también tienen otras obligaciones de información singulares, como la de informar acerca de las personas autorizadas en las cuentas bancarias, de determinadas operaciones con activos financieros o de determinadas cuentas en entidades de crédito aunque no exista retención o ingreso a cuenta, establecidos en los art. 37 y siguientes del Real Decreto 1065/2007.

1.5. Declaración informativa de las prestaciones de servicios

La proliferación de servicios internacionales a través de redes telemáticas hace que se desarrollen nuevas actividades, quizás antes poco relevantes pero ahora en pleno crecimiento, que no quedan sometidas al control clásico de la comprobación cruzada de datos, ofreciendo nuevas oportunidades de defraudación en el impuesto que grava el beneficio empresarial del vendedor en el Estado de origen. Por ello recomendamos:

- a) Establecer la obligación de incluir en la declaración anual de operaciones con terceras personas las ventas que consistan en prestaciones de servicios que se efectúen a empresas o profesionales que no tengan en territorio español la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal.
- b) Establecer la obligación de incluir en la declaración informativa de operaciones intracomunitarias las ventas y las adquisiciones que consistan en prestaciones de servicios intracomunitarias a empresas o profesionales tengan en otro Estado miembro de la Unión Europea la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, modificando la Directiva 77/799/CEE y el art. 78 de la LIVA.

En relación a esta recomendación, coincidimos con la realizada previamente por el grupo ad hoc de alto nivel en materia de lucha contra el fraude en el informe que emitió el 22 de mayo de 2000, aprobado por el ECOFIN de 5 de Julio de 2000, que solicitaba la inclusión de las prestaciones de servicios en el sistema VIES.

Por otro lado, incorporar esta información en la declaración informativa de operaciones intracomunitarias no debe provocar problemas jurídicos a nivel comunitario. Su utilización como fuente de información relevante para la imposición directa, a nuestro juicio quedaría amparada por el art. 41.1 del Reglamento Comunitario 1798/2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido que considera que: *“Cualquier información que se transmita bajo cualquier forma en aplicación del presente Reglamento (...) podrá utilizarse para determinar la liquidación, la recaudación o el control administrativo de los impuestos con el fin de establecer la base imponible La información también podrá utilizarse para determinar otros cánones, cotizaciones e impuestos contemplados en el artículo 2 de la Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de*

1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas¹⁸⁸.

Además, podrá utilizarse en relación con procedimientos judiciales que puedan dar lugar a sanciones, emprendidos como consecuencia del incumplimiento de la legislación fiscal, sin perjuicio de la normativa general y de las disposiciones legales que regulen los derechos de los demandados y los testigos de dichos procedimientos”.

2. EXTENSIÓN SUBJETIVA DEL CONTENIDO DE LAS BASES DE DATOS VIES

Para solucionar la falta de información necesaria que se encuentran los operadores que prestan servicios vía electrónica, los datos que les debe confirmar la base de datos VIES no deben limitarse solo a operadores que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios en la Comunidad, sino que tendrían que abarcar a cualquier sujeto establecido en el territorio comunitario¹⁸⁹.

En este sentido, entendemos que la reforma del Reglamento 218/92, mantenida en el vigente Reglamento Comunitario 1798/2003, resultó insuficiente ya que el alcance subjetivo de la información objeto de intercambio entre Estados, o de

¹⁸⁸ El art. 2 de la Directiva 76/308/CEE establece la siguiente enumeración:

- “a) Las devoluciones, intervenciones y otras medidas que formen parte del sistema de financiación total o parcial del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola (FEOGA), incluidas las cantidades que hayan de percibirse en el marco de estas acciones;
- b) las exacciones reguladoras agrícolas y los derechos previstos en la organización común de mercado para el sector del azúcar;
- c) los derechos de importación;
- d) los derechos de exportación;
- e) el impuesto sobre el valor añadido;
- f) los impuestos especiales sobre: –los tabacos manufacturados; –el alcohol y las bebidas alcohólicas; –los aceites minerales;
- g) los impuestos sobre la renta y el patrimonio;
- h) los impuestos sobre las primas de seguros;
- i) los intereses, recargos y multas administrativas, los gastos de los créditos a que se refieren las letras a) a h), con la exclusión de cualquier sanción de carácter penal con arreglo a la legislación en vigor en el Estado miembro en que esté ubicada la autoridad requerida”.

¹⁸⁹ La Comisión Europea, en COM (2000) 349 final, consideraba que la mejor opción que se puede ofrecer por el momento podría consistir en establecer como indicador la residencia, que podrá ser comprobada por el vendedor mediante la dirección asociada a la tarjeta de crédito. Esta postura es compartida en el informe de la OCDE en *Consumption tax aspects of electronic...*, op.cit., si bien en este último se aboga por utilizar a medio plazo certificados digitales.

confirmación a los prestadores de servicios vía electrónica, seguiría sin abarcar a aquellos sujetos que no dispusiesen de un número de identificación en un Estado miembro. Por tanto, para que el sistema pudiese aplicarse correctamente sería necesario que los Estados confirmasen a los prestadores de servicios vía electrónica la jurisdicción de establecimiento o de identificación y el estatus, empresario o particular, de todos los potenciales adquirentes comunitarios.

Con ello se mejoraría el marco normativo y se facilitaría el correcto cumplimiento, reduciendo el riesgo de incumplimiento inducido por un deficiente marco normativo.

3. SUSTITUCIÓN DEL RÉGIMEN DE LAS VENTAS INTRACOMUNITARIA A DISTANCIA EN EL IVA

El incremento de las operaciones intracomunitarias con consumidores como consecuencia del comercio electrónico indirecto hace que un problema menor pase a tomar tintes más serios, lo que viene a reforzar la idea de que este es un régimen avocado a su desaparición, que debería ser sustituido por el principio de tributación en el Estado origen.

La tributación en origen proporcionaría un mejor control del cumplimiento de las obligaciones fiscales del vendedor por parte su la Administración, que a su vez estará sumamente interesada en llevarlo a cabo satisfactoriamente, ya que ello le generaría mayores ingresos.

La objeción clásica para instaurar este principio a nivel intracomunitario a las ventas a distancia a particulares radica en la distorsión fiscal que generaría, al no existir una armonización suficiente en materia de tipos impositivos, siendo contraria al principio de neutralidad. Sin embargo discrepamos de esta postura, ya que la diferencia máxima de tipos en la Comunidad se sitúa en 10 puntos, porcentaje que no nos tan elevado como para que prevalezca las ventajas de la neutralidad frente al incremento de costes de cumplimiento que sufren los operadores y la pérdida recaudatoria para el conjunto de las Administraciones fiscales europeas derivada del mayor número de ventas no declaradas.

Además, para atenuar los efectos de esa distorsión fiscal, es posible que los Estados acercasen sus tipos impositivos, consiguiendo indirectamente una mayor

armonización del IVA a nivel europeo, lo que sin duda contribuiría a superar definitivamente el régimen transitorio.

4. PROGRAMAS INFORMÁTICOS GRATUITOS QUE CALCULEN AUTOMÁTICAMENTE LA JURISDICCIÓN, EL IVA DEVENGADO Y REALICEN EL INGRESO

Siguiendo las recomendaciones realizadas por la OCDE y la UE, y por respeto al principio de neutralidad espacial, consideramos oportuno aplicar, de forma general, el principio de tributación en destino en las ventas de comercio electrónico, con independencia de quien sea el sujeto pasivo.

Pero si el principio de tributación en destino en estas operaciones fuese asumido por la mayor parte de jurisdicciones fiscales existentes, el modelo mundial de la imposición indirecta en el comercio electrónico sería terriblemente complejo de aplicar, ya que los operadores electrónicos tendrían que conocer el régimen jurídico de todas las jurisdicciones en las que realizasen ventas; operaciones que podrían encontrarse diseminadas a lo largo de todo el planeta. Por tanto, se plantea el problema de compatibilizar en un contexto mundial la simplicidad del modelo con el principio de tributación en destino, evitando con ello lo que hemos calificado como defraudación inducida por el deficiente marco normativo.

Para solucionar esta cuestión, y como previamente había manifestado la propuesta Alemana a la OCDE de 8 de diciembre de 1997¹⁹⁰, TAYLOR¹⁹¹ y el SSTP norteamericano¹⁹², entre otros, resulta absolutamente imprescindible que los

¹⁹⁰ El 11 de diciembre de 1997 la delegación alemana presentó en el seno de las reuniones del grupo de trabajo número nueve de la OCDE, sobre la tributación sobre el consumo, un documento que planteaba una propuesta novedosa que establecía un nuevo marco fiscal para las transacciones comerciales por Internet

El documento se tituló “Discussion paper on enforcing and monitoring turnover tax in electronic commerce via internet following up on net-oriented payment systems” y posteriormente, la idea expuesta en el mismo fue publicada por DITTMAR, F. y SELLING H-J., “How to Control Internet Transactions? – A Contribution from the Point of View of German Tax Inspectors” Internet Tax Review – INTERTAX, vol.26, nº 3/1998.

¹⁹¹ TAYLOR, S. “An ideal ecommerce consumption tax in a global economy” Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada, 3ª época, nº 5/2002.

¹⁹² Para determinar el marco jurídico a instaurar al término de la primera moratoria creada por la ITFA, el Congreso de los EE.UU creó una comisión de estudio sobre el comercio electrónico (ACEC), que realizó un informe que, pese a no tener carácter vinculante, fue tenido en cuenta en gran parte por el legislador americano.

operadores y obligados tributarios que realicen actividades dispongan de instrumentos informáticos que calculen automáticamente el gravamen que recae en el lugar de consumo, atendiendo a la normativa vigente en esa jurisdicción, ya que en otro caso, el principio de tributación en destino provocaría unos costes de cumplimiento tan elevados que haría difícilmente viable cualquier propuesta basada en este principio.

Entre las recomendaciones de la ACEC se encontraba la necesidad de clarificar el controvertido concepto de presencia física suficiente en el comercio electrónico, lo que en nuestra normativa vendría a ser el concepto de establecimiento permanente. Además, también instaba a que durante el nuevo periodo de prórroga de la moratoria propuesto, se encargase a la National Conference of State Legislatures (NCSL) realizar una revisión de la imposición indirecta sobre las ventas que simplificase la normativa existente, coordinase su aplicación en todos los Estados y estudiase someter a tributación de igual forma las ventas a distancia que las realizadas a través de un establecimiento con presencia física.

En marzo de 2000, la NCSL y otras instituciones de los EE.UU. auspiciaron una reunión a la que asistieron representantes de veintiocho Estados que concluyó con el acuerdo por parte de estos de desarrollar conjuntamente un proyecto que revisase a fondo el sistema de imposición indirecta sobre las ventas en los EE.UU., el “Streamlined Sales Tax Project” (SSTP).

Para otorgar a los Estados participantes derecho a voto sobre las propuestas contenidas en el acuerdo, era necesario que estos aprobaran a nivel interno, bien por el órgano legislativo o por el ejecutivo, una norma, denominada “Uniform Sales and Use Tax Administration Act”, que habilitara a sus autoridades fiscales para que trabajasen conjuntamente con las del resto de Estados implicados, para alcanzar un acuerdo, que estableciese unas reglas que debían servir como modelo de referencia para futuras modificaciones en las leyes tributarias de los Estados firmantes.

Por tanto, el SSTP es un acuerdo entre Estados que solo cobrará efectividad cuando los propios Estados efectúen las reformas normativas oportunas en su legislación interna, y siempre teniendo en cuenta que cabe la posibilidad de que las interpretaciones jurisprudenciales de los tribunales estatales hiciesen, en algunos casos, diverger la normativa aplicable entre los distintos Estados. En todo caso, resulta obvio que aquellos Estados que decidiesen suscribir este acuerdo tendrían una mayor similitud en sus normativas sobre el impuesto sobre las ventas, que aquellos otros que hubiesen decidido no suscribirlo.

El 22 de diciembre de 2000 los Estados con derecho a voto aprobaron el SSTP, que fijaba los objetivos perseguidos y establecía un conjunto de reglas para lograrlos. Algunas de las reglas contenidas en el SSTP fueron cuestionadas por la NCSL, entendiéndose que debían ser objeto de mayor estudio o bien, en algunos casos, que debían ser eliminadas. Por ello, el SSTP fue objeto de revisión y tras más de dos años y medio de trabajo, el 12 de noviembre de 2002, treinta Estados y el distrito de Columbia aprobaron de forma provisional un nuevo acuerdo. Para que este acuerdo fuese definitivo, las disposiciones que contiene debían ser transpuestas para julio de 2003 en la normativa de al menos diez Estados que representasen, como mínimo, el veinte por ciento de la población. En Febrero de 2005, el número de Estados participantes en el proyecto se había elevado a 42, de los cuales 21 ya habían adecuado su normativa interna al SSTP, convirtiéndose el acuerdo definitivo.

El SSTP trata de construir un sistema interestatal de “Sales and Use Tax” coherente y armonizado y para ello incorpora un conjunto de reglas que simplificaban y modernizaban la gestión de esta figura tributaria para las administraciones y para todos los vendedores y comercios, en orden a reducir significativamente sus costes de cumplimiento.

Además, pretende incrementar la recaudación de los Estados firmantes, gravando las operaciones de venta a distancia e igualando el régimen de estos operadores con los vendedores tradicionales. Pese a que la Jurisprudencia de la Corte Suprema de los EE.UU. había sentenciado la imposibilidad del Estado de destino para exigir tributos por las ventas en su territorio de vendedores que no tuviesen un vínculo suficiente con el mismo, los Estados firmantes les invitaban a que recaudasen el impuesto sobre las ventas correspondiente al lugar donde las efectuasen. Estos Estados esperaban que, debido a este acuerdo, los vendedores se sentirían animados a cumplir voluntariamente. En caso de que el cumplimiento voluntario fallase, se creía que si la mayor parte de los Estados alcanzaban este acuerdo, podían conseguir un vuelco en el estatus jurídico existente, bien a través de una nueva ley del Congreso que les reconociese ese derecho, o bien provocando una inversión de la corriente jurisprudencial seguida por la Corte Suprema.

Para ello, tal y como señalaron TAYLOR, el grupo consultivo técnico (TAG) de tecnología de la OCDE en su informe de Diciembre 2000 y la SSTP norteamericana, sería necesario una previa catalogación universal de productos, de manera que cada uno estuviese asociado con un código¹⁹³. Sobre cada uno de estos códigos, cada jurisdicción aplicaría sus reglas de localización, exenciones o tipos impositivos.

El programa informático debería incorporar una base de datos que contenga el listado de catalogación universal de los productos y los regímenes fiscales de la imposición sobre el consumo de todas las jurisdicciones del planeta. Este software debería determinar el lugar de consumo y el impuesto devengado en cada operación atendiendo al servicio electrónico prestado, de manera que para obtener la cuota solo fuese necesario suministrarle al programa los siguientes datos:

- a) Código del producto vendido.
- b) Precio de venta.
- c) Indicador de la jurisdicción de consumo.
- d) Estatus del comprador.

Entendemos que el desarrollo de este programa y sus actualizaciones deben ser financiadas por los Estados, siendo de distribución gratuita. Para facilitar el acceso al programa, podría quedar disponible en una o varias páginas web, de manera que a través de una simple descarga electrónica se pudiese disponer del mismo. La responsabilidad de las actualizaciones periódicas del software, debido al carácter mundial de la información necesaria, entendemos que debería recaer sobre instituciones supranacionales como la OCDE o la ONU, si bien el desarrollo real del trabajo de diseño podría ejercerlo el sector privado, donde ya encontramos programas informáticos que cumplen estas funcionalidades.

Así, FRANCISCO y PETSCHAUER patentaron un programa informático que se aplicaría a los pagos mediante tarjeta de crédito y que, instalado en el punto de venta, calculaba el impuesto satisfecho y enviaba la información a la entidad emisora de la tarjeta que se encargaría de realizar un doble abono electrónico:

¹⁹³ Reivindicación planteada por TAYLOR, S., en su ponencia "An ideal e-commerce consumption tax ..." op.cit; También se recogió con posterioridad en el trabajo del grupo consultivo técnico (TAG) de tecnología de la OCDE, Diciembre 2000. Señala como sistema de catalogación la clasificación UNCP (United Nations Central Products Classification), disponible report by Working Party No. 9 on Consumption Taxes of the Committee on Fiscal Affairs.le: www.un.org/depts/unsd/class/cpcprof.htm.

al vendedor, la base de la venta, y a la Administración fiscal, el impuesto correspondiente en una cuenta señalada al efecto¹⁹⁴.

Los Estados miembros quedarían obligados a comunicar periódicamente las modificaciones fiscales introducidas en su normativa a la entidad encargada de las actualizaciones, quien en base a estas, revisaría el programa, que de nuevo quedaría expuesto en Internet para su descarga pública.

Con esta medida, en caso de que se extendiese el principio de tributación en destino en las operaciones internacionales, los costes de cumplimiento de los obligados tributarios se minimizarían, compatibilizando este principio con el de simplicidad, y haciendo plenamente operativo el modelo, eliminando esta causa de defraudación fiscal inducida.

5. LAS ENTIDADES FINANCIERAS COMO NUEVOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS EN EL IVA¹⁹⁵

El mayor problema del modelo IVA de las prestaciones de servicios vía electrónica, implantado con la Directiva 2002/38/CE y con la Ley 53/2002, radica en su marcado carácter voluntarista. El operador no establecido se convierte en sujeto pasivo del IVA devengado en sus prestaciones electrónicas a particulares localizados en la Comunidad. Esto, al margen de dotar de extremada dificultad a las tareas de inspección y control previas de los órganos administrativos, plantea serios problemas en caso de incumplimiento de la obligación principal. Los bienes y derechos del vendedor no establecido se encontrarán, normalmente, fuera de la jurisdicción de destino, lo que provocará que esta Administración difícilmente pueda asegurar la recaudación tributaria.

¹⁹⁴ Programa informático patentado por FRANCISCO y PETSCHAUER, vendido a través de la empresa TaxNeto System, Inc. La propuesta puede ser consultada en la web de la oficina de Patentes de los EE.UU. www.uspto.gov nº de patente 5.875.433. HORTALÁ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio electrónico*, op.cit., pag.145 y 146.

Por otro lado, FRANCISCO y PETSCHAUER también enviaron, el 8 de noviembre de 1999, una copia de esta a la Advisory Commission on Electronic Commerce, disponible en: http://lobby.la.psu.edu/080_Internet_Sales_Tax/Agengy_Activities/ACEC/Petschauer.rtf

¹⁹⁵ Esta epígrafe reproduce la parte final de la propuesta planteada nuestra obra *Imposición indirecta del Comercio Electrónico*, Tirant lo Blanch, 2006.

En caso de detección de incumplimiento de las obligaciones fiscales del vendedor no comunitario, sería la Administración de origen la que podría dirigirse contra el mismo, quedando la del Estado de consumo en un segundo plano al carecer de competencias en ese territorio. Sin embargo, como señaló TAYLOR¹⁹⁶, el Estado de origen no estará interesado en colaborar con la jurisdicción de destino, sino todo lo contrario, ya que cuanto mayor sea la facturación de los vendedores establecidos, mayor será la recaudación en aquel por el impuesto sobre el beneficio y, normalmente, la anterior circunstancia irá aparejada a un incremento de la plantilla contratada, por lo que también se incrementarían sus ingresos procedentes de las cotizaciones de los trabajadores y, en última instancia, disminuiría su gasto social por prestaciones sociales por desempleo.

Por tanto, la solución institucional solo sería viable si el Estado de origen tuviera algún incentivo, mayor a los beneficios que dejaría de obtener, por dirigirse contra el vendedor y exigirle el pago de la deuda contraída en el Estado de destino. En este punto, TAYLOR propuso el reparto de la base tributaria como medida incentivadora para el Estado de destino, indicando que de no preverse, difícilmente invertirá recursos propios en hacer efectivo el pago de esa deuda que no le pertenece y que, indirectamente, le provocará una disminución de su recaudación por otros conceptos¹⁹⁷.

No obstante, no nos mostramos partidarios de un reparto de la base tributaria entre el Estado de origen y destino. La tributación sobre el consumo es un mecanismo para recaudar en aquellos Estados donde efectivamente se llevan a cabo y sirve como contrapeso a los ingresos que se obtienen en la jurisdicción de origen por el impuesto sobre el beneficio y por las cotizaciones de los trabajadores; máxime cuando en el plano de la imposición de los beneficios empresariales, prevalece en el ámbito internacional los conceptos clásicos de residencia fiscal y establecimiento permanente como puntos de conexión con el territorio competente para gravarlos, no habiendo tenido éxito, al menos de momento, la posición defendida por la Administración española de atraer estas rentas al Estado de la fuente a través de una reformulación del concepto de establecimiento permanente, basado en la presencia económica y no en exclusivamente en la física.

¹⁹⁶ TAYLOR, S., "An ideal e-commerce..." op.cit.

¹⁹⁷ TAYLOR, S., "An ideal e-commerce..." op.cit.

Para asegurar la recaudación de estas ventas, abogamos por otro tipo de alternativa. La propuesta alemana presentada en la OCDE en diciembre de 1997, pragmática y concisa, apostaba por convertir a la entidad emisora del medio de pago en obligado tributario, intentando con ello asegurar la recaudación y evitar situaciones de fraude, solucionando el problema que se plantea cuando el vendedor no se encontrase establecido en la jurisdicción de destino.

Pese a que esta propuesta mejoraría sensiblemente el marco jurídico implantado, continuaría teniendo puntos débiles, siendo especialmente significativo el hecho de que deja sin resolver los supuestos en los que la entidad emisora del medio de pago no se encuentre establecida en el Estado de destino. En estos casos, seguía adoleciendo del mismo defecto que le imputamos a la solución institucional: las medidas coactivas sobre el sujeto pasivo dejarían de ser efectivas en la mayor parte de las ocasiones, al ser probable que éste careciese de vínculos patrimoniales con la jurisdicción de consumo.

Tomando como referencia convertir a la entidad emisora del medio de pago en obligada tributaria, cuando esta no se encuentre establecida en el Estado de destino y se presente el problema indicado, nuestra propuesta recurre a varias medidas para solucionarlo. La primera había sido esbozada por TAYLOR¹⁹⁸, según la cual no solo se debería convertir en obligado tributario a la entidad emisora de la tarjeta de pago, sino que también, en el caso de las tarjetas de crédito o débito, se extendería esa condición a la entidad o entidades franquicia, propietarias de la marca. Normalmente, estas compañías son grandes multinacionales implantadas en la práctica totalidad de Estados del globo, por lo que si la entidad emisora de la tarjeta no se encuentra establecida en nuestro territorio, la Administración podrá dirigirse contra la entidad franquicia, que habitualmente si gozaría de presencia física y de bienes y derechos en la jurisdicción de consumo.

Para asegurar definitivamente la recaudación, convirtiendo en obligado tributario a alguna figura subjetiva establecida en el territorio del impuesto, añadiríamos también esa condición a las empresas integradas en el mismo grupo empresarial, empresas dominantes y dependientes, al que pertenecerían la compañía emisora de la tarjeta y la entidad franquicia, en términos similares a como prevé la normativa del Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial de consolidación fiscal.

¹⁹⁸ TAYLOR, S., "An ideal e-commerce... op.cit.

Con estas figuras subjetivas, entidades franquicias y compañías integradas en el mismo grupo empresarial, ampliamos el número de nuevos obligados tributarios en relación a propuestas que anteriormente hemos formulado¹⁹⁹ y creemos que la Administración quedaría en disposición de asegurar en un alto número de ocasiones la recaudación tributaria.

5.1. Naturaleza de los nuevos obligados tributarios

Respecto a la naturaleza tributaria de los nuevos obligados, no debemos perder de vista la conveniencia de un consenso internacional en la materia y, por tanto, cualquier propuesta de este tipo debe ser lo suficientemente genérica para que pueda tener un alcance global. Por ello, de ser exportada a otros ordenamientos, la configuración jurídica de los nuevos obligados tributarios propuestos debería adaptarse a las figuras subjetivas contenidas en su normativa tributaria.

Por otro lado, entendemos que existiría una relación suficiente entre el hecho imponible y la entidad emisora del medio de pago, que posibilitaría su consideración como obligado tributario.

GARCÍA NOVOA ha indicado que *“la eliminación de intermediarios en el comercio electrónico significa también la eliminación de sujetos que, bien por su calificación como sustitutos o responsables, bien a través de sus eventuales obligaciones de colaboración con la Hacienda Pública, podrían ayudar a controlar fiscalmente los movimientos económicos en la red”*; y citando a JARACH, señala que *“resulta imprescindible que los sujetos pasivos no contribuyentes sostengan una relación con el hecho imponible”*²⁰⁰.

La entidad emisora de la tarjeta de crédito participa activamente en la operación, garantizando y transmitiendo el pago o contraprestación asociada al hecho imponible; de igual modo ocurriría cuando el medio de pago empleado fuese una modalidad de transmisión electrónica de fondos gestionada por un intermediario común. En ambos casos, la relación de éstos con el hecho imponible

¹⁹⁹ MARTOS, J.J. “Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico” op.cit., extendíamos solo la condición de obligado tributario a la entidad emisora de la tarjeta, sin que esta pudiese alcanzar a las entidades franquicia y las pertenecientes al mismo grupo empresarial que ambas.

²⁰⁰ GARCÍA NOVOA, C., “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico” op.cit. En nota a pie 18 encontramos la cita de JARACH, D., *El hecho imponible*, Abeledo-Pierrot, 1971, pags. 177 y 178.

resultaría indiscutible y, a nuestro entender, suficiente para que se les pudiese atribuir la condición de deudores principales.

Cuando el medio de pago empleado fuese dinero electrónico no anónimo de un solo uso, pese a que la entidad emisora no participaría activamente en el transcurso de la operación que da lugar al hecho imponible, seguiría existiendo una relación, a nuestro juicio, suficiente, ya que posibilita el pago al actuar previa y posteriormente al mismo entre las partes. Primero canjea al adquirente su dinero tradicional por dinero electrónico y, posteriormente, realiza el proceso inverso con el vendedor, teniendo presente que la utilización de ese dinero electrónico debe estar asociada a una única operación de pago.

a) Entidad emisora del medio de pago

A nivel nacional, nuestro Ordenamiento prevé distintas figuras subjetivas que pueden intervenir en la relación jurídico tributaria, que cubrirían perfectamente la propuesta planteada. Desde estas líneas, y advirtiendo que la reflexión al respecto queda abierta, evaluamos dos posiciones que solventarían con éxito el nuevo estatus de los obligados tributarios, basadas en atribuir a las entidades emisoras de los instrumentos de pago la condición de sustitutos tributarios o retenedores²⁰¹.

Cualquiera de estas soluciones convertiría a la entidad emisora del medio de pago en obligado principal de la deuda tributaria y posibilitaría que la Administración pudiera dirigirse contra ella directamente, sin quedar a expensas del cumplimiento por parte de los operadores no establecidos en territorio comunitario, y asegurando la recaudación en todas aquellas operaciones en las que intervinieran.

²⁰¹ Sobre el régimen jurídico de ambas figuras subjetivas, FERREIRO, J.J., “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 1991; IBÁÑEZ GARCÍA, I., “Reflexiones en torno a la figura del sustituto del contribuyente”, *Impuestos*, Tomo II, 1991; ALONSO GONZÁLEZ, L.A. *Sustitutos y Retenedores en el Ordenamiento Jurídico Español*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcia Pons, 1992; ALGUACIL MARÍ, P., *La retención a cuenta en el Ordenamiento Tributario Español*, Aranzadi, 1995; GARCÍA NOVOA, C. “La crisis del sustituto en el Ordenamiento Tributario Español”, MORIÉS JIMÉNEZ, M.T.^a “Régimen jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener y la obligación de soportar la retención”, MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO RODRÍGUEZ, J.M., “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: Aspectos generales de su configuración” todos ellos en AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcia Pons, 1997.

En este sentido desaconsejaríamos atribuir a la entidad emisora de la tarjeta de pago la condición de responsable, solidario o subsidiario, del sujeto pasivo²⁰². Pretendemos evitar con ello que los problemas a los que tendría que hacer frente la Administración en caso de que el vendedor no establecido no cumpliera con la obligación principal, fuesen traspasados a la entidad emisora del instrumento de pago. En caso de que se optase por la figura del responsable, previo ejercicio de la acción administrativa declarativa de responsabilidad, la Administración tendría que esperar a que venciese el periodo voluntario de pago otorgado al sujeto pasivo –responsabilidad solidaria–, o a que se produjese la declaración de fallido del deudor principal y de los responsables solidarios –responsabilidad subsidiaria–, para poder reclamarle a la entidad emisora del instrumento de pago la cuota devengada²⁰³. Este desfase temporal entre el momento en que la entidad financiera interviene en el pago de la operación sujeta al impuesto y aquel en que conocería que se convierte en obligado tributario, reproduciría para esta última los problemas que intentamos evitar para la Administración. En este caso, y una vez satisfecho el pago del tributo, la entidad emisora del medio de pago tendría el derecho al reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil²⁰⁴, frente al sujeto pasivo, pero se encontraría con que el vendedor no establecido posiblemente carecería de derechos o bienes en el territorio del impuesto, por lo que difícilmente conseguiría el reembolso de la cuantía adeudada.

Por el contrario, si convertimos directamente a las entidades emisoras del medio de pago en deudores principales, bien a través de su consideración como sustitutos o como retenedores, podrán detraer al vendedor la cuota impositiva o la retención, respectivamente, en el momento en que se efectúe el pago de la operación gravada y de forma previa a que el vendedor reciba la cuantía co-

²⁰² La doctrina se ha encargado de estudiar en profundidad la figura del responsable. Destacamos, entre otros, ARIAS ABELLÁN, M^o.D. “El estatuto jurídico del responsable en el Derecho español” *Revista Española de Derecho Financiero*, n^o42/1984; FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C., FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario” *Revista Española de Derecho Financiero*, n^o 91/1996 DE LA HUCHA CELADOR “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario” *Revista Española de Derecho Financiero*, n^o 94 y 95/1997; GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Sujeción pasiva y responsables tributarios”, MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO RODRÍGUEZ, J.M., “Los obligados tributarios en el ordenamiento español...” *op.cit.*, ESCRIBANO, F., “Notas sobre la regulación de la responsabilidad tributaria”, CAÑAL, F, y PISTONE, P., “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídico-tributarios alemán, español e italiano”, CHICO DE LA CÁMARA, P., “La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica”, en AA.VV. “Sujetos pasivos y responsables tributarios” *op.cit.*

²⁰³ Arts. 41, 175 y 176 LGT.

²⁰⁴ Art. 41 LGT.

rrespondiente, por lo que evitarían los problemas expuestos de falta de pago y ejercicio de la acción de regreso frente a éste. En este caso, la Administración asegura el cobro de la deuda sin que las entidades emisoras del medio de pago tengan que perseguir, con posterioridad, a los vendedores para que le reembol-sen las cuantías pagadas.

Una vez acotadas a dos las opciones sobre la naturaleza subjetiva de la entidad emisora del medio de pago, quedaría por determinar cual de ellas, sustituto o retenedor, sería la más apropiada. Vaya por delante que creemos que cualquiera de ambas podría ser una opción válida, por lo que no adoptaremos una postura rígida al respecto. No obstante, en base a ciertos caracteres definitorios que di-ferencian a ambas figuras, nos decantamos por atribuirles a éstas la condición de retenedores, frente a la de sustitutos tributarios.

El primer motivo atiende a la obligación de emitir y entregar factura. Si opta-mos por convertir a las entidades emisoras de los medio de pago en sustitutos, estas asumirían esta obligación, mientras que si se consideran retenedores, ésta seguiría correspondiendo al vendedor. Entendemos conveniente a efectos de control administrativo que el vendedor mantenga un registro de todas las ventas realizadas en base a las facturas emitidas. Por ello, trasladar esta obligación a la entidad emisora del medio de pago resultaría, a nuestro entender, anómalo y desaconsejable. El sustituto desplaza al contribuyente de su posición deudora en el conjunto del esquema obligacional. El componente obligacional de la sustitución abarca, además del pago de la deuda tributaria entendida en sentido estricto, el cumplimiento de las prestaciones accesorias a aquélla y de los de-beres formales que la acompañan. Por el contrario, el retenedor no desplaza al contribuyente de la escena tributaria en el cumplimiento de las obligaciones derivadas del hecho imponible, sino que es deudor en su propio nombre frente a la Hacienda Pública por la realización del supuesto de hecho de la retención, diferente al hecho imponible de la operación principal. Por tanto, las prestacio-nes y obligaciones formales que ha de cumplir el retenedor son las inherentes a la retención tributaria, sin que para nada afecten al conjunto de prestaciones materiales y formales a cumplimentar por el contribuyente²⁰⁵.

Otro aspecto que hace que nos decantemos por la figura del retenedor se basa en que ésta sería la única opción posible en el caso de que el instrumento de pago utilizado fuese dinero electrónico de un solo uso, no anónimo, y siempre que se

²⁰⁵ ALONSO GONZÁLEZ, L.A. *Sustitutos y Retenedores en el Ordenamiento Jurídico Español*, op.cit.

estableciese el devengo de la obligación tributaria para el emisor en el momento de la emisión del medio de pago.

En este momento, aún no se habría realizado el hecho imponible, ni tan siquiera es seguro que éste llegase a producirse, por lo que la obligación nacida en ese instante no puede ser la cuota tributaria y, en consecuencia, ello hace que no podamos acudir a la figura del sustituto. La intervención del sustituto se produce, siempre, cuando el hecho imponible se ha realizado por el contribuyente; realmente se requiere que acontezcan dos supuestos de hecho, el del hecho imponible y el previsto en la propia sustitución; mientras que el retenedor puede intervenir sin necesidad de que el hecho imponible del tributo de que se trate se haya producido efectivamente.

En consecuencia, y sin adoptar un posicionamiento cerrado al respecto, nos decantaríamos por atribuir la condición de retenedor a las entidades emisoras de las tarjetas de pago.

b) Entidades franquicia y empresas del grupo

Respecto a las entidades franquicia y a las compañías pertenecientes al mismo grupo empresarial, consideramos como opción más adecuada para convertirlos en obligados tributarios, atribuirles la condición de responsables de la entidad emisora del instrumento de pago. En estos casos, existe previamente un vínculo muy estrecho y directo, de carácter comercial o societario, de aquellas con la entidad emisora del instrumento de pago, por lo que en caso de tener que ejercitar la acción de regreso frente a esta última, los riesgos señalados anteriormente se reducirían sensiblemente, encontrando la figura subjetiva del responsable adecuada para atribuirles la condición de obligados tributarios a estos sujetos.

En este caso, al haber optado por atribuirle a la entidad emisora del medio de pago la condición de retenedor, estaríamos planteando dos supuestos de responsables que acompañan al retenedor, jurídicamente autorizados en nuestro ordenamiento como claramente se desprende de la lectura combinada de los arts. 41.1 y 35.2 d) LGT.

5.2. Alcance objetivo

Atendiendo al medio de pago empleado, la introducción de nuevos obligados tributarios sería viable cuando se utilizase:

- a) La tarjeta de crédito o débito.
- b) Alguna modalidad de transmisión electrónica de fondos gestionada por un intermediario común.
- c) Y, dinero electrónico de uso único y no anónimo, si bien en este último caso con alguna especialización. La principal diferencia es que el la entidad emisora del dinero electrónico no anónimo no interviene directamente en el momento en que se efectúa la operación, sino que lo hace previamente, cuando emite el medio de pago y lo pone en disposición del adquirente, y con posterioridad, cuando el vendedor canjea el dinero electrónico por dinero de uso corriente. Por ello, se debería practicar una retención en el momento de la emisión, que no tendría porque coincidir con la cuota final devengada en las operaciones pagadas con aquel.

Sin embargo, el modelo planteado resulta inviable cuando el pago se realizase utilizando otros medios como:

- a) Transferencia o cargo, esporádico o periódico, directo entre las cuentas bancarias de vendedor y adquirente.
- b) Cualquier modalidad de dinero electrónico anónimo.
- c) Pago contra-reembolso; En estos casos, desaparece la figura del intermediario que gestiona el pago entre las partes por lo que resulta inviable extender a terceras personas localizadas en el Estado de destino la condición de obligados tributarios. Por ello, tendríamos que convertir en deudores de la obligación principal a los vendedores, sin que fuese posible establecer previa o simultáneamente al pago de la venta una retención que asegurase el cobro de la deuda tributaria.

Ante esta imposibilidad de aplicar este modelo cuando se use alguno de estos medios de pago, en estos casos debemos atribuir la obligación principal de ingreso de la cuota tributaria al vendedor.

Por otro lado, aquellas operaciones que utilizasen un medio de pago que permitiese la utilización de los nuevos obligados tributarios propuestos, se acogerían al modelo, con independencia de que se tratasen de comercio electrónico directo o indirecto.

Como ya señalamos al tratar la propuesta alemana a la OCDE de 7 de diciembre de 1997, en esta última modalidad comercial se podrían plantear problemas de doble imposición, cuando las mercancías procediesen de territorios terceros con destino a particulares localizados en el interior. En estos casos, el retenedor primero, y los servicios aduaneros después, detraerían y exaccionarían la retención y la cuota impositiva, respectivamente, cantidades que normalmente coincidirían. Para solucionar estos supuestos, se podría establecer una exención a la importación, o gravarla inicialmente y posibilitar al vendedor que solicitase con posterioridad la devolución de la cuota retenida.

En todo caso, cualquiera de las dos alternativas requeriría que cada retención estuviese asociada a una operación perfectamente identificada con un conjunto de caracteres específicos y exclusivos, que deberían ser asignados por la propia Administración, para que ésta tuviese constancia que ese producto ya ha sido sometido a retención previamente. El número de identificación de la operación debería contener distintos grupos de dígitos que identificasen además de la operación en sí, algunos caracteres de la misma, como el tipo de producto objeto de comercio y el vendedor²⁰⁶.

5.3. Alcance subjetivo

Este modelo se podría aplicar a todas las ventas de comercio electrónico a particulares que tengan su domicilio, residencia, sede o establecimiento, en la jurisdicción de consumo, con independencia del lugar de procedencia del producto. Al seguirse el principio de tributación en destino, resultaría indiferente para los nuevos obligados tributarios el lugar del establecimiento del vendedor, simplificando la aplicación del tributo²⁰⁷.

²⁰⁶ Por ejem.: Dígitos específicos de la operación + número de catalogación producto + número de factura + NIF vendedor.

²⁰⁷ Si se opta por aplicar solo este modelo a operadores no comunitarios, continuando como sujetos pasivos los vendedores en las operaciones interiores o intracomunitarias, los nuevos obligados tributarios tendrían que conocer donde se encuentra establecimiento del vendedor para poder determinar cuando se convertirían en sujetos pasivos. A efectos de comprobación de los datos suministrados por el vendedor, para el pago mediante tarjeta tradicional bastaría con establecer un mecanismo en línea a nivel europeo como propone la propuesta de Directiva. Sin embargo, respecto a la mayor parte de medios electrónicos de pago, la solución sería más compleja. Por ello, resultaría más sencillo para la aplicación del modelo que las entidades emisoras de los instrumentos de pago quedasen obligadas siempre que el particular estuviese domiciliado en territorio comunitario y estuviésemos ante una operación de comercio electrónico directo, si bien es cierto que técnicamente el modelo propuesto se podría redefinir para hacerlo viable cualquiera que fuese la decisión adoptada.

En este caso, cuando varias jurisdicciones considerasen residente al adquirente, podrían plantearse problemas de doble o múltiple imposición, por lo que sería conveniente establecer puntos de conexión coordinados. De todas formas, una alternativa sencilla para solucionar estos posibles problemas sería ampliar el ámbito objetivo de los Convenios de doble imposición a la imposición indirecta, de manera que en caso de conflicto hubiese un referente consensuado por los Estados que estableciese las reglas a seguir para dilucidarlo²⁰⁸.

El modelo también podría ser aplicable a las ventas a empresarios o profesionales. El principal riesgo de fraude en éstas se produce en operaciones internacionales, pero en cualquier caso, las reglas actuales basadas en la inversión del sujeto pasivo se han revelado eficaces para controlar estas situaciones, especialmente cuando los adquirentes tienen derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas. Sin embargo, si el empresario adquirente no tuviese derecho a la deducción de estas cuotas, cualquier opción clásica que opte por convertir en sujeto pasivo al vendedor o al comprador puede resultar insuficiente para asegurar el cobro de las cuotas devengadas.

De cualquier modo, no olvidemos que la tarjeta de crédito o débito es el medio de pago utilizado abrumadoramente en las ventas a particulares, pero no ocurre así en las que se llevan a cabo entre empresarios, por lo que en última instancia, una medida como la que proponemos, que convertiría en retenedores a las entidades emisoras del medio de pago y en responsables solidarios a la entidad franquicia de la marca y a las empresas del grupo, tendría un alcance objetivo limitado y no gozaría de demasiada efectividad.

No obstante, si se decide no aplicar el modelo propuesto a las ventas de comercio electrónico entre empresarios, continuando en operaciones internacionales con la tradicional regla de inversión del sujeto pasivo, la operatividad de nuestra propuesta no se vería afectada. El nuevo retenedor, la entidad emisora del medio de pago, deberá conocer previamente la naturaleza de su cliente, empresario o particular; ya que cuando estos suscribiesen el contrato en virtud de cual se otorga a éste último el derecho al uso del instrumento de pago, debería haberle facilitado dicha información. Por tanto, en caso de que la condición de empresario o particular del pagador condicionase el nacimiento de la obligación

²⁰⁸ Como hemos señalado en otros trabajos, estos supuestos de doble tributación internacional en la imposición indirecta se presentarán también con el régimen instaurado con la Directiva 38/2002/CE, por lo que la solución indicada sería extensible también con el vigente marco normativo, MARTOS, J.J., "Globalización y doble tributación internacional de la imposición indirecta y del teletrabajo" Revista Andaluza de Relaciones Laborales, nº11/Dic.2001-Jun.2002.

de retener, la entidad emisora podría basarse en los datos de que dispone para aplicar la normativa.

En todo caso y para perfeccionar el modelo indicado, el mandato que realiza la normativa comunitaria a los Estados miembros para que posibiliten al operador no establecido la comprobación en línea de la información suministrada por el comprador, debería hacerse extensible a las entidades emisoras del medio de pago, quienes deberían verificar solo dos datos, localización y estatus del cliente. Así, si el cliente variase alguna de ambas, la entidad emisora podría constatar esas modificaciones en el momento de efectuarse el pago, pudiendo aplicar correctamente el modelo planteado; y es que en caso de divergencia entre los datos en poder de las Administraciones tributarias y los que ostentaría la entidad emisora del medio de pago, prevalecería el contenido de los primeros.

De todas formas, no olvidemos que la base de datos VIES de los Estados miembros solo facilitan información de los empresarios o profesionales que disponen de un número de identificación fiscal atribuido por algún Estado comunitario, por lo que quedarían fuera de ésta los particulares con residencia o domicilio en la Comunidad. Si este dato no puede ser consultado telemáticamente, el obligado tributario difícilmente podrá comprobar en tiempo real la localización y el estatus del adquirente, por lo que sería conveniente que también se extendiese el contenido de las bases de datos a particulares. De no ser así, siempre podría recurrir a los datos que sobre el cliente dispone en sus archivos.

5.4. Nacimiento de la obligación de retener y exigibilidad

a) Pago mediante tarjeta de crédito o alguna otra modalidad de transmisión electrónica de fondos gestionada por un intermediario común

El nacimiento de la obligación de retener y de la exigibilidad de la retención practicada podrían coincidir, quedando fijados en el momento en que la entidad emisora autoriza el pago de la operación. A través de un programa informático que operaría en línea y que éstas deberían disponer, se determinaría la retención correspondiente y se efectuaría el ingreso de forma automática en una cuenta bancaria de la Administración tributaria correspondiente.

Recordemos que los trabajos de la SSTP norteamericana han apostado por establecer un sistema de cumplimiento automático, en la línea de lo que acabamos de indicar. Además, ya existen programas informáticos capaces de ofrecer, a

grandes rasgos, las funcionalidades requeridas para poder llevar a la práctica esta propuesta, como el patentado por FRANCISCO y PETSCHAUER.

En todo caso, el programa informático desarrollado para la determinación del impuesto debería estar tanto en poder de las entidades emisoras de los instrumentos de pago como de los vendedores. Además la propia página web del vendedor debería incorporar un campo a rellenar por el comprador, en el que introduciendo su jurisdicción de residencia automáticamente se calculase el precio final del producto susceptible de compra.

El ingreso automático de la retención permitiría disfrutar en tiempo real de un número de identificación específico para cada operación, asignado por la Administración, que haría las veces de resguardo del pago, y que serviría para evitar el problema de doble imposición apuntado al tratar el alcance objetivo de nuestra propuesta²⁰⁹.

b) Pago mediante dinero electrónico no anónimo y de un solo uso

Por otro lado, y pese a que en la actualidad sean supuestos residuales, el momento del nacimiento de la obligación de retener variaría en el caso de operaciones en las que se utilice como medio de pago dinero electrónico de un solo uso. En éstas, la entidad emisora del mismo no interviene directamente en el momento del pago, sino antes y después de éste, por lo que resulta imposible que pueda tener constancia del momento exacto en el que el adquirente transmite el dinero electrónico al vendedor. Por tanto, en estos casos, se debería establecer el nacimiento de la obligación de retener en el preciso instante en que la entidad emite el dinero o bien, cuando realiza el canje posterior de éste por dinero tradicional, decantándonos por motivos meramente garantistas por el primero de ellos. Si las entidades financieras llegasen a acuerdos a nivel internacional para reconocer dinero electrónico emitido por otras, realizando luego una compensación de estas cuantías, podrían plantearse problemas para que la entidad emisora conociese el instante exacto en el que se produce el canje. Para evitarlo, optamos por establecer como momento exacto del nacimiento de la obligación de retener en el momento de la emisión.

²⁰⁹ Nos referimos a las operaciones de comercio electrónico indirecto con particulares que a su vez generan una importación, donde sería necesario arbitrar el mecanismo oportuno que evitase la doble imposición. Para solucionar este problema, hemos apuntado dos alternativas: una exención a la importación, o gravarla inicialmente y posibilitar al vendedor que solicite con posterioridad la devolución de la cuota retenida, pero cualquiera de ambas pasaba por la necesidad de identificar unívocamente operación y retención practicada.

Para comprender mejor como operaría la retención en estos casos, exponemos un breve ejemplo. Si el dinero electrónico emitido fuese 100 € y la retención aplicable a esta cuantía estuviese fijada en base al tipo general del IVA español, correspondería una retención de 16 €. Cuando el titular del dinero lo emplease como medio de pago en sus compras, el valor del mismo seguiría siendo 100 €. No obstante, cuando el vendedor presentase el dinero electrónico para su conversión en dinero tradicional, solo recibiría 84 €, ya que el resto habría sido retenido por la entidad emisora e ingresado en la Administración tributaria correspondiente.

Por tanto, en estos casos, para que el vendedor pudiese aplicarse la correspondiente deducción por retenciones soportadas en el mismo instante en que se realiza la operación, sería necesario que el dinero electrónico emitido indicase la cuantía que ha sido objeto de retención; de no ser así, el vendedor no podría conocerla hasta que solicitase el canje del dinero electrónico por dinero tradicional, por lo que tendría que esperar a este momento para deducirse la cuantía retenida.

5.5. Obligaciones tributarias del vendedor

El vendedor, sujeto pasivo contribuyente, quedaría obligado a emitir y expedir factura de la operación, donde reflejase la repercusión impositiva correspondiente, y a presentar declaración-liquidación de IVA. En ella debería incorporar las cuotas repercutidas y, simultáneamente, descontarse las retenciones que las entidades emisoras del medio de pago le hubiesen aplicado.

Si el vendedor solo hubiese realizado operaciones en las que el medio de pago empleado hubiese sido la tarjeta de crédito o débito o alguna modalidad de transmisión electrónica de fondos gestionada por un intermediario común, ambas cantidades coincidirían, generando un efecto neutro sobre la cuota final que la haría nula; por lo que estos casos podría eximirse de la obligación formal de presentación.

No obstante, esta circunstancia no tiene porque cumplirse siempre, y la cuota final podría ser distinta a cero, estableciendo en estos casos la obligatoriedad de presentarla autoliquidación y, en su caso, ingresar la cuota resultante. Así podría ocurrir en el caso de que hubiese realizado ventas en las que el medio de

pago utilizado hubiese sido dinero electrónico de uso único y no anónimo²¹⁰; y siempre cuando en las ventas efectuadas se hubiesen empleado medios de pago excluidos del alcance objetivo de esta propuesta –como la transferencia o el cargo bancario directo, el dinero electrónico de uso múltiple o anónimo o el pago contra-reembolso–, en las que no se podría establecer la obligación de retener. Por este motivo, en estos últimos casos, el vendedor añadiría a las obligaciones formales de facturación y presentación de su autoliquidación, la obligación principal de ingreso de la cuota devengada.

5.6. Conclusiones

El modelo que acabamos de exponer no asegura plenamente la recaudación de todas las operaciones de comercio electrónico, quedando condicionada esta circunstancia al medio de pago empleado por el adquirente. Además, en su contra también puede esgrimirse que potenciaría el uso de unos medios de pago –transferencia o cargo bancario directo, dinero electrónico anónimo y pago contra-reembolso– frente a otros, ya que es posible considerar que el adquirente utilizará aquellos medios de pago que le ofrezcan mayor opacidad fiscal y que le permitan evadirse con facilidad del peso económico del tributo.

Sin embargo, no todos los medios de pago resultan idóneos para las distintas modalidades de comercio electrónico, por lo que los efectos negativos indicados anteriormente deben ser delimitados en su justo término.

Recordemos que la modalidad que presenta mayor riesgo de defraudación sería el comercio electrónico directo con particulares, especialmente cuando las operaciones tienen carácter internacional, por lo que serán en éstas donde el efecto distorsionador en la elección del medio de pago podría ser más pronunciado.

Pero en este tipo de operaciones, sino existe trato previo y relación de confianza entre las partes, el vendedor requerirá, de forma previa a transmisión del producto, que se le garantice de alguna forma que percibirá el precio, circunstancia que no es posible asegurar cuando se utiliza la transferencia o el cargo bancario directo. Además, debido a la transmisión telemática, no existiría transporte y

²¹⁰ En este caso notemos que al fijar la retención previamente al momento en que se efectúa el hecho imponible, el retenedor desconocería si el dinero electrónico que emite será utilizado como medio de pago de operaciones exentas o sujetas y, en este caso, cual sería el tipo de gravamen aplicable, por lo que la cuantía retenida podrá diferir de la cuota devengada con posterioridad.

entrega física de la mercancía, por lo que tampoco el pago contra-reembolso resulta un medio de pago idóneo para estas operaciones.

Por ello, entendemos que en el comercio electrónico directo a particulares, la única alternativa real al pago mediante tarjeta de crédito o débito sería el dinero electrónico, por lo que el riesgo quedaría limitado a que los particulares variasen su actual hábito de pagar con tarjeta, y lo sustituyesen por el pago mediante de dinero electrónico. No obstante, como hemos apuntado en reiteradas ocasiones a lo largo de este trabajo, hasta el momento ninguna modalidad de dinero electrónico ha conseguido gozar significativamente del favor de los usuarios, siendo su relevancia social prácticamente nula. Por el contrario, el pago mediante tarjeta, con una arraigada implantación social, ofrece sencillez y rapidez, lo que lo ha convertido en el instrumento de pago por excelencia de los consumidores finales en estas operaciones.

Las posibilidades de fraude que ofrece el dinero electrónico anónimo hace que no podamos afirmar que ha fracasado definitivamente, pero si que estamos convencidos de que en los próximos años, pese a que llegase a implantarse el modelo que proponemos, la tarjeta de crédito o débito seguirá prevaleciendo de forma incontestable como instrumento de pago en el comercio electrónico directo con consumidores, máxime si a las causas expuestas con anterioridad unimos la permanencia a nivel comunitario de la actual normativa proteccionista del titular de la misma, que le posibilita el reintegro de las cantidades adeudadas alegando actuaciones fraudulentas²¹¹.

En todo caso, de ser implantado, el modelo expuesto debería quedar sometido a revisiones periódicas, teniendo presente como evoluciona el uso relativo de cada medio de pago en el comercio electrónico directo con particulares.

Por otro lado, al convertir a las entidades financieras en obligados tributarios de las operaciones de comercio electrónico, pasarían a ser los recaudadores mundiales de los impuestos indirectos en la red, adquiriendo un alto grado de responsabilidad. Pese a que estas compañías están acostumbradas a tratar con multitud de flujos financieros, no cabe duda que tendrían que reforzar sus inversiones en nuevas tecnologías, y que se elevarían sensiblemente sus costes de cumplimiento, por lo que resulta lógica su resistencia inicial al modelo que

²¹¹ Arts. 8 de las Directivas 97/7/CE y 2002/65/CE, transpuestos en el art. 46 LOCM.

proponemos. Para vencer este rechazo, se podría estudiar otorgarles una compensación económica por los costes que la propuesta les acarrearía.

Con el modelo que defendemos se aseguraría en gran medida la recaudación de la imposición indirecta que gravase las operaciones de comercio electrónico, asunto prioritario para las Administraciones fiscales, siendo válido tanto para exaccionar el IVA o el impuesto equivalente en otros Estados, como los derechos arancelarios en caso que, en un futuro, decidan establecerse para operaciones de comercio electrónico directo.

Además, pese a la conveniencia de alcanzar en esta materia soluciones globales a nivel internacional, podría ser implantado por los Estados de forma unilateral. Una vez comprobado su correcto funcionamiento, incluso podría evaluarse extender su alcance a otras operaciones de venta realizadas a distancia (por ejemplo, las ventas por televisión, por teléfono, por catálogo).

Nuestra propuesta diseñaría un nuevo escenario jurídico plenamente respetuoso con los principios internacionales de tributación del comercio electrónico, proclamados inicialmente de forma vigorosa por las instituciones comunitarias y orillados con posterioridad al promulgar las reformas normativas oportunas; y, conjuntamente, aseguraría a los Estados un porcentaje muy elevado de la cuota total devengada por estas operaciones.

Por tanto, con el ánimo de alentar el debate internacional en esta materia, contribuimos humildemente con esta aportación. Alejándonos de cualquier atisbo de exaltación, somos conscientes que no es la panacea definitiva de la imposición indirecta del comercio electrónico, pero de igual modo, estamos convencidos que mejora el marco jurídico actual, aunando justicia tributaria y pragmatismo.

6. PROHIBICIÓN DEL DINERO ELECTRÓNICO ANÓNIMO

Ya hemos indicado el riesgo que supone disponer de un instrumento de pago completamente anónimo que circule por la red sin dejar un rastro suficiente para identificar su origen. Se facilita la ocultación de rentas y la transferencia internacional de capitales sin conocimiento de la Administración.

De igual modo, también hemos dejado constancia que actualmente el dinero electrónico, en ninguna de sus variantes, está teniendo aceptación como medio de pago en la red, loable finalidad con la que fue creado.

Por tanto, si su existencia no dinamiza la actividad comercial en Internet y, sin embargo, puede ser redescubierto por los defraudadores como destino ideal para la ocultación de rentas, revitalizando su uso con fines distintos a los que inicialmente originaron su creación, nos parece oportuno plantearse cual es la función que cumple y si realmente compensa que su uso esté permitido. A nuestro juicio no, y por ello abogamos por la prohibición a nivel comunitario del dinero electrónico anónimo; pero exclusivamente de ésta modalidad y no del resto de variantes que se puedan diseñar y comercializar.

7. FACTURAS ELECTRÓNICAS

7.1. Facturas electrónicas y facturas en papel

En aras a mejorar la seguridad jurídica y a acabar con una normativa que puede dar lugar a que actividades fraudulentas puedan quedar impunes, resulta recomendable establecer mecanismos capaces de acreditar la autoría de un documento tan relevante como la factura, sea expedida en papel o en formato electrónico.

Desde estas líneas, criticamos que la normativa se haya alejado del principio de neutralidad, pero no porque exija que se garantice la autoría y la integridad del contenido como requisito de validez de la factura electrónica, sino porque se mantenga el mandato existente en el art. 229 de la Directiva 2006/112/CE que impide que los Estados miembros puedan requerir el empleo de la firma manuscrita para que la factura en papel sea aceptada fiscalmente.

La discriminación ha sido fijada con el objetivo de garantizar la seguridad técnica de la transmisión electrónica y, en consecuencia, impedir el anonimato y el no repudio del emisor, otorgando a la factura electrónica un valor probatorio reforzado respecto a la factura tradicional. Con ello se reducen supuestos de fraude basados en la incorporación de gastos ficticios, respaldados documentalmente a través de facturas electrónicas falsas. Pero este riesgo sigue presentándose con la misma intensidad cuando se utiliza una factura tradicional, donde, como hemos indicado, la normativa comunitaria compele a los Estados miem-

bros a que no exijan firma autógrafa del emisor, bastando simplemente con que el documento en papel contenga un conjunto de datos, sobre la operación y las partes; Información que puede ser conocida fácilmente por terceras personas, lo que las hace fácilmente falsificables.

Los riesgos jurídicos de esta regulación son evidentes y significativos. En las operaciones mercantiles en las que las partes se reúnen físicamente y llevan a cabo la transacción, la entrega de la factura en mano por el emisor garantiza al receptor la autenticidad de la misma, pero no le proporciona un medio de prueba fiable en caso de que, posteriormente, el vendedor niegue su autenticidad.

En el caso de documentos diseñados mediante un programa informático e impresos en papel, en los que no se escribe parte alguna a mano, la facilidad con la que pueden ser falsificables los descalifica como medio de prueba solvente, y deben ir acompañados de otros indicios que refuercen su valor probatorio. En efecto, como probar ante la Administración o ante los tribunales que la factura acredita realmente una operación caracterizada por unos elementos subjetivos (vendedor y adquirente), objetivos (bien o servicio) y temporales (momento de la transacción) y, por tanto, poder contabilizar el gasto fiscal correspondiente, la deducción en base o, en su caso, la deducción de la cuota de IVA soportada, cuando es un documento que cualquiera puede redactar e imprimir.

Recordemos que nuestra Ley General Tributaria señala en su art. 105 que, en los procedimientos de aplicación de los tributos, la carga de la prueba recaerá sobre quien haga valer su derecho, por lo que si el empresario o profesional niega haber expedido la factura, ante la ausencia de un instrumento que garantice con certeza su autoría, el adquirente deberá acudir a otros indicios para justificar la veracidad de la operación declarada. Quizás la existencia de movimientos bancarios que evidencien el pago o la intervención de terceros independientes en el transporte de las mercancías, puedan ser considerados como indicios de que entre ambos existe una relación comercial. Pero no siempre éstos estarán presentes y, en caso de que si lo estuviesen, resultaría extremadamente difícil probar con exactitud la naturaleza y el valor de las operaciones declaradas, quedando este hecho en todo caso a la sana crítica del juez.

Por tanto, acreditar de forma indudable la autenticidad de las facturas recibidas, evitaría que pudiesen plantearse situaciones de repudio como la anterior. La normativa actual deja en una situación de riesgo a los adquirentes, que deben confiar en la buena fe de quien expide la factura.

Para corregir esta situación, proponemos que se invierta el contenido del mandato previsto en el art. 229 de la Directiva 2006/112/CE, de manera que pase a ser obligatorio la existencia de algún carácter que pueda acreditar la autoría del emisor cuando la factura se expide en papel.

Notemos que este hecho puede realizarse mediante una firma manuscrita sobre la factura, pero también partiendo de la emisión de una factura electrónica firmada digitalmente que posteriormente expedimos en papel, incorporando una marca de autenticación. La tecnología actual permite autenticar las facturas en papel en base a su previa firma electrónica, y creemos que el coste que supondría para las empresas adaptarse a esta normativa se vería compensado con creces con el incremento de la seguridad jurídica que operaría en el tráfico mercantil. Además, si el proyecto de DNI digital se implementa en los próximos años, será habitual que los equipos informáticos incorporen de forma generalizada un lector de tarjetas que permita firmar documentos electrónicos, lo que supondrá que podrán adquirirse a un precio muy asequible, rebajando sensiblemente los costes de implementación.

7.2. Riesgos de la facturación electrónica y recomendación a los órganos de control administrativo

A tenor de lo indicado, actualmente la factura electrónica aporta un plus de seguridad sobre su autenticidad respecto a la factura en papel. Como ya indicamos, mientras que la normativa exige que la primera vaya signada mediante firma electrónica reconocida, en la factura en papel, por expreso mandato de la Directiva 2006/112/CE, los Estados miembros no pueden exigir firma alguna como requisito de validez. Por tanto, este hecho puede llevar a los órganos administrativos a presumir la validez de las facturas electrónicas, sin comprobar si tras la misma subyace una operación real.

Apuntemos que bajo esta falsa presunción de veracidad de la factura electrónica, puede esconderse un acuerdo ilegítimo de compra venta de factura falsa entre las partes, por lo que aunque la factura proceda del titular de la firma electrónica reconocida, sería absolutamente ficticia y no daría reflejo de ninguna operación real.

Pero además, y aquí es donde aparece la novedad, también puede producirse una suplantación del sujeto que la expide, a través de la obtención y utilización

ilegítima de su firma electrónica reconocida, ofreciendo ante la Administración una apariencia de plena legalidad.

Cuando se trata de facturación en papel, el órgano administrativo competente sabe que es fácilmente falsificable, no existiendo ninguna prueba irrefutable en la factura en papel que demuestre que procede del emisor formal. Basta tener un ordenador y los datos fiscales del emisor formal para diseñar e imprimir una factura en papel absolutamente ficticia. Por tanto, existe predisposición por parte de los órganos administrativos para comprobar la veracidad de las facturas contabilizadas como gasto, dirigiéndose al emisor para que este las ratifique.

Ahora bien, esta predisposición puede atenuarse sensiblemente cuando la factura presentada sea electrónica. El que se haya utilizado una firma electrónica reconocida aceptada por la AEAT hace que previamente, el prestador de servicios de certificación haya tenido que acreditar la identidad del solicitante y los datos que aparecen en el certificado y, ello, sin duda, hará que se le de una especial credibilidad a la factura electrónica presentada como justificante del gasto frente a la factura en papel.

Por eso creemos oportuno indicar a los órganos competentes de la Administración tributaria que deben verificar la factura electrónica aportada por el contribuyente como justificante de un gasto o de deducción del IVA soportado, y que no deben presuponer de forma rotunda que ésta fue expedida por el titular de la firma electrónica reconocida empleada, obviando posibles supuestos de suplantación. **En este sentido sería recomendable que se hiciesen aleatoriamente requerimientos individualizados a los emisores de facturas electrónicas para que contrastasen su veracidad.**

La situación se torna especialmente compleja para la Administración cuando el emisor sea una empresa establecida en otro Estado con el que España no tiene suscrito un Tratado que permita el intercambio de información entre Administraciones. El número de servicios que se pueden prestar a través de Internet es considerable, y esto hace que este tipo de operaciones internacionales este creciendo. Presentar una factura electrónica, con firma electrónica reconocida aceptada por la AEAT, como prueba de un servicio recibido sería, siguiendo el principio de equivalencia establecido en la normativa sobre firma electrónica, equivalente a la presentación de una declaración de voluntad del emisor sobre su validez y, por tanto, sobre la realidad de la operación subyacente. Difícilmente podrá la Administración probar la inexistencia de esa operación subyacente, máxime cuando se trate de servicios en línea (sistema de seguridad en la red,

actualización de la web, mantenimiento de programas, elaboración parcial o total de programas, consultoría jurídica, económica o de otra naturaleza, etc.) y por tanto, desacreditar la factura como justificante del gasto; y por otro lado, la verificación de su validez, remitiéndose al emisor, encontrará severas dificultades. En esta línea, España debe seguir su política de ampliar el número de Estados con los que tiene firmados acuerdos que posibiliten el intercambio de información entre Administraciones.

8. USO DE TÉCNICAS BIOMÉTRICAS PARA MEJORAR LA SEGURIDAD DEL SISTEMA DE FIRMA Y CERTIFICADO ELECTRÓNICO

8.1. Determinar los datos de creación de firma electrónica reconocida en base a caracteres biométricos del solicitante

La seguridad del sistema de firma electrónica de clave pública va directamente asociada al grado de confidencialidad de la clave privada asignada en exclusiva a su titular. Para mejorar la seguridad del sistema y evitar que ésta sea vulnerada durante el tiempo de custodia, hemos propuesto en anteriores trabajos la utilización de dispositivos y datos de creación de firma que combinen la criptografía de clave pública con técnicas biométricas existentes en la actualidad²¹².

La biometría es una tecnología de seguridad basada en el reconocimiento de una característica física e intransferible de las personas, como por ejemplo la huella digital, caracteres faciales, oculares (iris y retina) o vocales, entre otros.

Este tipo de técnicas explotan el hecho de que ciertas características biológicas son singulares para cada persona, y resultan inalterables e imposibles de perder, transferir, olvidar o ser robadas. Así, los sistemas biométricos incluyen un dispositivo de captación y un software que interpreta una muestra física del sujeto y la transforma en una secuencia numérica que puede representar la clave privada del signatario, ofreciendo mayores garantías de seguridad que las actuales claves privadas²¹³.

²¹² Entre otros, MARTOS, J.J., *Imposición Indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, 2006.

²¹³ Las aplicaciones de la biometría abarcan un gran número de sectores que van desde el acceso seguro a PC's –ya están disponibles en el mercado a un precio razonable ratones biométricos, que una vez instalados, solo permiten el acceso al equipo al titular o titulares de la huella introducida– y redes,

Con ello se acercaría la firma electrónica a la firma manuscrita, ya que ambas se conformarían atendiendo a aspectos singulares y exclusivos del titular, reduciéndose el riesgo de usurpación del estado civil, de falsedad documental y, en nuestro caso, también de defraudación fiscal.

Ahora bien, una medida de esta naturaleza tampoco soluciona definitivamente el riesgo de suplantación y uso ilegítimo. Solucionaría los problemas de seguridad en relación a la custodia de la clave privada, pero seguiría existiendo el riesgo de que fuese copiada o utilizada por terceros cuando se produjese la digitalización del rasgo biométrico, del que se extrae la clave privada. En ese momento, de nuevo se transformaría en caracteres binarios, que perderían en sí mismos la exclusividad original, apareciendo el riesgo de que un tercero los grabase y los utilizase posteriormente de forma ilegítima; y es que en definitiva, la digitalización es lo que posibilita que los equipos informáticos procesen y transmitan la información, por lo que mientras sea éste el lenguaje en que se expresen, cualquier modalidad de firma electrónica que se emplee tendrá que tener esta naturaleza y, en consecuencia, resultará escindible.

8.2. Comprobación de la identidad del solicitante de un certificado electrónico en base a caracteres biométricos

Actualmente los prestadores de servicios de certificación verifican la identidad del solicitante mediante un doble cotejo. Por un lado, comprobando que coinciden los rasgos faciales del solicitante con la foto que incorpore el documento oficial que exhiba –pasaporte o DNI, normalmente–. Por otro, mediante cotejo caligráfico de la firma del solicitante. Para ello deben exigirle que firme una solicitud por escrito que, de igual forma, cotejarán con la que se encuentre en el documento acreditativo oficial.

Esa solicitud firmada manuscritamente por el solicitante deberán custodiarla ya que también servirá como medio de prueba del correcto o incorrecto cumpli-

transacciones seguras vía Internet, protección de ficheros electrónicos, hasta el control horario y control de acceso físico a una sala de acceso restringido. Así, una aplicación novedosa de estas técnicas la ha realizado una cadena de supermercados que permite el pago vía huellas digitales. KROGER CO., la cadena más grande de supermercados de Estados Unidos, está ofreciendo a algunos clientes esa oportunidad, probando la imagen del dedo como un método de pago en algunos de sus almacenes. El proceso previo consiste en que una máquina escanée la huella dactilar del individuo, atribuyéndole una identidad y una cuenta corriente o tarjeta de crédito o débito asociada y almacenando de forma segura esta información. Posteriormente, con la simple detección de la huella y la introducción de la cuantía a pagar, se realizará el cargo bancario correspondiente.

miento de la obligación legal de identificación que debe cumplir el prestador de servicios de certificación, según dispone la Ley de Firma Electrónica. En caso de que se ponga en duda la identidad del solicitante, tanto el supuesto suplantador como el propio prestador de servicios de certificación podrá solicitar una prueba pericial caligráfica que determine si el solicitante era quien dijo ser u otro.

Sin embargo, creemos que sería más oportuno que la identidad del solicitante se comprobase atendiendo a alguno de sus caracteres biométricos singulares y específicos. Los prestadores de servicios de certificación podrían tener un dispositivo que captase, por ejemplo, la huella dactilar del solicitante y asociase a ella su identidad.

Bien es cierto que para que la seguridad fuese aún mayor, sería conveniente que existiese una base de datos que almacenase huella dactilar e identidad asociada de cada sujeto y que pudiese ser consultada por el prestador de servicios de certificación antes de expedir el certificado electrónico. De esta forma, el suplantador sería detectado antes de que pudiese obtener el certificado electrónico.

En un futuro no muy lejano, esta base de datos existirá. En efecto, con el desarrollo del DNI electrónico, que ya se encuentra en marcha, cada ciudadano tendrá una firma electrónica reconocida y un dispositivo de acceso a la misma basado en su huella dactilar. Teniendo en cuenta el ritmo de renovaciones existente, el Ministerio de Interior prevé que para los años 2015 o 2016 todos los ciudadanos dispondrán de un DNI electrónico. Por tanto, la Administración tendrá digitalizada las huellas dactilares de todos los ciudadanos y a efectos exclusivos de identificación y de evitar suplantaciones, podría llegar a acuerdos con prestadores de servicios de certificación para que estos pudiesen verificar si la huella y la identidad facilitada por el solicitante son correctas.

En este sentido, creemos que medida podría diseñarse de forma plenamente respetuosa con la normativa en materia de protección de datos personales, en la medida en que la consulta a la base de datos indicada solo debería permitir al prestador conocer si esa asociación huella-identidad es correcta o no, sin ofrecer ningún otro dato.

Ahora bien, hasta entonces, sería conveniente que los propios prestadores de servicios de certificación implementarán sus propias bases de datos o, incluso, que promoviesen una base de datos única para todos ellos que unificase esta información. De esta forma se evitaría que un suplantador pudiese solicitar múltiples certificados electrónicos bajos identidades distintas. En efecto, un

suplantador podría identificarse como otra persona y asociar su huella dactilar a esa identidad frente al prestador del servicio de certificación. Sin embargo, al quedar almacenada esa asociación es su base de datos, no podría solicitar otro certificado electrónico con otra identidad.

En aquellos casos en los que el sujeto suplantado ya dispusiese de un certificado electrónico de forma previa a la solicitud del suplantador, la base de datos reflejaría el error y se detectaría el intento de suplantación antes de que se consumase.

Incluso en aquellos casos en los que la suplantación se hubiese consumado por este motivo, ésta se podría detectar con posterioridad si el sujeto suplantado solicitase un certificado electrónico. Se encontraría con que en la base de datos del prestador de servicios de certificación su identidad está asociada a otra huella y, por tanto, que alguien ha solicitado y dispone ilegítimamente de un certificado electrónico del que es titular. En estos casos, el prestador debería revocar la validez del certificado electrónico de inmediato, hasta aclarar esta situación.

| BIBLIOGRAFÍA

AGULLÓ AGÜERO, A “El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico” Actualidad informática Aranzadi, nº33/1999.

ALONSO GONZÁLEZ, L.A. *Sustitutos y Retenedores en el Ordenamiento Jurídico Español*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcia Pons, 1992.

ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA RAMÓN, J.F. y VALERA TABUEÑA, F. *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Cedecs, Barcelona, 1997.

AMOR, D., *The E-Business Revolution*, Prentice-Hall, Upper Saddle River, 1999.

ANGULO CASCÁN, A.J. “Las facturas y documentos equivalente, sus soportes electrónicos y el Derecho Tributario español”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº 5/2002.

ARIAS ABELLÁN, M^a.D. “El estatuto jurídico del responsable en el Derecho español” *Revista Española de Derecho Financiero*, nº42/1984.

BADENAS CARPIO, J.M., “Comentarios a los arts. 1.542 a 1.582”, en BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO (Coord.) *Comentarios al CC*, Aranzadi, 2001.

BARREIROS FERNÁNDEZ, F.J., “El papel del notariado en el uso de la firma digital” la obra colectiva *Notariado y contratación electrónica*, Consejo General del Notariado, 2000.

BOLAS ALFONSO, J., “Firma electrónica, comercio electrónico y fe pública notarial” en la obra colectiva *Notariado y contratación electrónica*, Consejo General del Notariado, 2000.

BONARDELL LENZANO “La firma electrónica. Especial consideración de sus efectos jurídicos” en la obra colectiva *Notariado y contratación electrónica*, Consejo General del Notariado, 2000.

CALDERÓN CARRERO, J.M., ADOLFO MARTÍN JIMÉNEZ, A., “Las normas antiparaíso fiscal españolas y su compatibilidad con el derecho comunitario: el caso específico de Malta y Chipre tras la adhesión a la unión europea” *Crónica tributaria* nº111/2004.

CAÑAL, F, y PISTONE, P, “La figura del responsable tributario en los sistemas jurídico-tributarios alemán, español e italiano”, en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcia Pons, 1997.

CARBAJO VASCO, D., “La fiscalidad y el comercio electrónico: problemas y oportunidades” *Carta Tributaria*, Monografías nº334/2000.

CARMONA FERNÁNDEZ, N.,

- *Guía del IRNR*, Ciss, Valencia, 2003.
- “La fiscalidad de los no residentes en España: Elementos subjetivos” en la obra colectiva *Manual de fiscalidad. Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, 2001.

CARNELUTTI, F, “Studi sulla sottoscrizione”, *Rivista Diritto Commerciali*, 1929.

CASERO BARÓN, R., “El comercio electrónico y la tributación internacional”, en AA.VV., *Informática y Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch, 2000.

CAVESTANY, “Los precios de transferencia en la nueva ley del impuesto sobre sociedades, desde la perspectiva de las directrices de la OCDE de julio de 1995” *Carta Tributaria*, Monografías nº245/1996.

CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F, *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990.

CAZORLA PRIETO, L.M y CHICO DE LA CÁMARA. P., *Los impuestos en el comercio electrónico*. Aranzadi, 2001.

CHICO DE LA CÁMARA, P., “La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica”, AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcia Pons, 1997.

COMISIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA *Informe de la comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. Instituto de Estudios Fiscales, 2000.

CORONA, J.F. y VALERA, F., *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1989.

DE BUNES IBARRA, J.M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F.J. “La Directiva 2002/38/CE, de 7 mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica”, *Impuestos*, nº21/2003.

DE JUAN LEDESMA, A.

– “Fiscalidad del Comercio electrónico: Mito o realidad” *Revista de Estudios Financieros*, nº 204/2000.

– “La personalización de los establecimientos permanentes”, *Revista de Estudios Financieros*, nº146/1995.

DE LA CUEVA GONZÁLEZ, A., “ Un apunte a la propuesta de modificación de los comentarios al art. 5 MC OCDE”. *El fisco internacional*, nº20/1999.

DE LA HUCHA CELADOR “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario” *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 94 y 95/1997.

DELGADO GARCÍA, A.M^a., y OLIVER CUELLO, R. “La fiscalidad en el comercio electrónico”, *Revista Información Fiscal*, nº 1/2002.

DITTMAR, F y SELLING H-J., “How to Control Internet Transactions? – A Contribution from the Point of View of German Tax Inspectors” *Internet Tax Review – INTERTAX*, vol.26, nº 3/1998.

ECHEBARRÍA SAÉNZ, J.A., “El comercio electrónico entre empresarios”, en la obra colectiva *El comercio electrónico*, Edisofer, 2001.

ELVIRA BENITO, D. “El concepto de establecimiento permanente ante comercio electrónico: Una revisión necesaria”. *Impuestos*, nº23/2000.

ESCRIBANO, F., “Notas sobre la regulación de la responsabilidad tributaria”, AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcia Pons, 1997.

FALCÓN Y TELLA, R., “El fraude de ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción” *Revista Técnica Tributaria*, nº31/1995.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, C., FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., “Reflexiones en torno al responsable solidario y a la solidaridad en Derecho Tributario” *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 91/1996.

FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO. “El concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico”, *Jurisprudencia Tributaria*, nº12/2001.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcia Pons, 1996.

FERREIRO LAPATZA, J.J., “Los sujetos pasivos de la obligación tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, 1991.

FRAM, R.D., RADIN, M.J., BROWN, T.P., “Altered States: Electronic Commerce and Owning the Means of Value Exchange”, *Stanford Tehcnology Law Review*, nº 2/1999.

FRAMIÑAN SANTAS, J., “Medios de pago *on line* a través de Internet”, ambos en AA.VV., *Comercio electrónico en Internet*, Marcial Pons, Madrid 2001.

GALTÉS VICENTE, Meritxell, “El concepto de Residencia de las Personas Físicas” *Revista Economía Social y de la Empresa*, nº 37/2001.

GARCÍA MAS, F.J.,

- “Algunos comentarios a la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica” *Revista Jurídica del Notariado*, Nº 51/2004.
- “La firma electrónica: clases de firma electrónica. Los documentos electrónicos. Análisis del art. 3 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre” *Actualidad Civil*, Nº 6/2005.
- *Comercio y firma electrónicos. Análisis jurídico de los servicios de la Sociedad de la Información*, Lex nova, 2ª Edic., 2004.

GARCÍA NOVOA, C.

- “La crisis del sustituto en el Ordenamiento Tributario Español”, AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcia Pons, 1997.

- “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico” Quincena Fiscal, nº 15 y 16/2001.
- “El proyecto de ley de prevención del fraude (I) y (II)”, Quincena Fiscal, Nº 9 y 10/2006.

GARCÍA-ROYO MUÑOZ, L.G. y CALATAYUD PRATS, I., “Adquisiciones intracomunitarias de bienes”, DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA UNIVERSIDAD DE GRANADA, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, Granada, 2001.

GÓMEZ CALLEJA, I., La residencia fiscal en las nuevas leyes de IRPF e IRNR. Posibles cuestiones de inconstitucionalidad, *Gaceta Fiscal* nº195/Febrero.

GONZÁLEZ GARCÍA, E., “Sujeción pasiva y responsables tributarios”, AA.VV. *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcia Pons, 1997.

GRAU PELEGRÍ, B.M., “Comercio Electrónico y Residencia” *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, nº37/2001.

GREENSTENIN, M., FEINMAN, T.M., *Electronic Commerce: Security, Risk Management and Control*, McGraw-Hill, 2000.

GUISADO MORENO, A. “El comercio electrónico y su disciplina: ¿Un nuevo Derecho para un nuevo modelo de mercado y de negocios? Derecho de los Negocios, nº145/2002.

GUTIÉRREZ DE PABLO, «Diversos aspectos de la planificación fiscal internacional y el uso de paraísos fiscales», *Impuestos*, nº 10/1995.

HERNÁNDEZ LAVADO, L., “La contratación electrónica”, perteneciente a la obra colectiva *La seguridad jurídica en las transacciones electrónicas*, Cívitas, 2000.

HINNEKENS, L., “Looking for an Appropriate Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty First Century” *Internet Tax Review - INTER-TAX*, vol.26, nº 6-7/1998.

HORTALÀ I VALLVÉ, J.

- “El IVA en el comercio electrónico”, *Revista Euroamericana de Estudios tributarios*, nº 6/2000.
- *La fiscalidad del comercio electrónico*, CISSPraxis, 2000.

- “Cuestiones Fiscales ligadas al uso comercial de Internet”. Revista de Estudios Financieros, N° 176, 1997.

HURTADO GONZÁLEZ, J.F. “La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico”. Civitas, n° 107/2000.

IBÁÑEZ GARCÍA, I., “Reflexiones en torno a la figura del sustituto del contribuyente”, Impuestos, Tomo II, 1991.

ILLESCAS ORTIZ, R. *Derecho de la contratación electrónica*, Civitas, 2001.

JOOSTENS, M., CAMBIEN, J.M. y LEJEUNE I., “The New Invoicing Directive: nec plus ultra or Non-Harmonization Institutionalized?” *European Taxation*, vol.42, n° 5/2002.

LEJEUNE, I., CAMBIEN, J.M. y BEUSEN, P. “Harmonising Invoicing Requirements in Europe” *Tax Planning*, vol.2, n° 4/2000.

LUCAS FERNÁNDEZ “Comentarios a los arts. 1.542 a 1.582”, en *Comentarios al CC y Compilaciones Forales*, dirigidos por ALBADALEJO, M., XX vol.I, 1992.

MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A., en “Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales”, Documentos de trabajo del IEF, 1/2002.

MARTÍNEZ NADAL, *Comercio Electrónico, firma digital y autoridades de certificación*, Civitas, 2000.

MARTÍNEZ SEVILLA, A., “Identificación electrónica y sus aplicaciones seguras”, en prensa. Trabajo utilizado en el Tema 2 del curso virtual *Comercio Electrónico: la empresa virtual*, organizado por el Centro de Estudios Virtuales de la Universidad de Granada (CEVUG) durante el año 2005.

MARTOS, J.J.

- “Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico” Revista del Centro de Estudios Financieros n°237 y 238/2003.

– *Imposición indirecta del Comercio Electrónico*, Tirant lo Blanch, 2006.

– “La vigencia de la Sexta Directiva en la Sociedad de la Información” Noticias de la Unión Europea, n°20/2003.

– “Modelo autonómico del IVA. Su traslación al ámbito comunitario” En la obra colectiva *El debate sobre el sistema de financiación autonómica*, Secretaria General del Parlamento de Andalucía, 2003.

- “Globalización y doble tributación internacional de la imposición indirecta y del teletrabajo” *Revista Andaluza de Relaciones Laborales*, nº11/Dic.2001-Jun.2002.

MATA SIERRA, M.T., *El IVA Comunitario: configuración de un sistema definitivo*, Lex Nova, 1995.

MENÉNDEZ MORENO y TEJERIZO RODRÍGUEZ, J.M., “Los obligados tributarios en el ordenamiento español: Aspectos generales de su configuración” en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcia Pons, 1997.

MONTERO VALERO, P.A., *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*, Consejo Económico y Social, CES, 2001.

MORALEDA GARCÍA, M.V.y TREVIÑO ALFONSO, M.T., “Propuestas razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA”; *Cuadernos de Formación Escuela de Hacienda*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª época, Vol.1/2006.

MORENO NAVARRETE, M.A., *Contratos electrónicos*, Marcial Pons, 1999.

MORIES JIMÉNEZ, M.T^a “Régimen jurídico de la relación entre el retenedor y el retenido: el deber de retener y la obligación de soportar la retención”, en la obra colectiva *Sujetos pasivos y responsables tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales – Marcia Pons, 1997.

MORILLO, A. *Medios de defensa del Contribuyente ante la Administración*, Editorial Práctica de Derecho, 2001.

MUKADI NGOY, J., “E-commerce permanent establishment” *Tax Planning International e-commerce*, vol.3, nº 8/2001.

OLIVER CUELLO, R. “Aspectos tributarios de las facturas telemáticas”, *Encuentro sobre Informática y Derecho. 1997-98*. Aranzadi, 1998.

OWENS, J y HORNER, F.M. “Tax and the web: New technology, old problems”, *Bulletin for international fiscal documentatation*, nº11-12, 1996.

PALAO TABOADA, C., “Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en el derecho tributario)” *Anuario de la facultad de derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*. nº 1/1997.

PASTOR FRANCO, J. y SARASA LÓPEZ, M.A., *Criptografía Digital, Criptografía digital. fundamentos y aplicaciones*. Prensas Universitarias de Zaragoza, 1998.

PERALES VISCASILLAS, P., *La factura electrónica*, *Actualidad Informática Aranzadi*, nº24/1997.

PERKIN, M., “OECD Revises Commentary E-Business and Permanent Establishment”, *Journal of International Taxation*, abril, 2001.

PUEBLA AGRAMUNT, N., “Fraudes en cadena, actividades ilícitas, Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y Anteproyecto de Ley de Medidas para la Prevención del fraude fiscal” *Quincena Fiscal*, nº10/2006.

RODRIGO TENA ARREGUI Y ELISA DE LA NUEZ SÁNCHEZ-CASADO “La firma electrónica ¿un poder al portador?”, *Revista La Ley*, Nº 5/2001.

RODRÍGUEZ ADRADOS, A.,

- “La firma electrónica” *Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, Anales Nº30/ 2004.
- “*Firma electrónica y documento electrónico*” *Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, Anales nº34/2004.
- En la obra colectiva *Notariado y contratación electrónica*, Consejo General del Notariado, 2000.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico” *Revista de Derecho Financiero*, nº267/2003.

SAINZ DE BUJANDA, F., “Derecho Fiscal Internacional”, *Hacienda y Derecho I*, I.E.P., 1975.

SALTO VAN DER LAAT, «Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española», *Crónica Tributaria*, nº 93/2000.

SÁNCHEZ ARILLA, T., y TAVERA OTERO, P., “Fraude intracomunitario al IVA”, *Cuadernos de Formación Escuela de Hacienda*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª época, Vol.1/2006.

SÁNCHEZ-BLANCO CODORNIU, E., “El denominado fraude carrusel en el IVA: Un desafío a la Unión Europea” *Cuadernos de Formación Escuela de Hacienda*, Instituto de Estudios Fiscales, 2ª época, Vol.1/2006.

TAYLOR, S. “An ideal ecommerce consumption tax in a global economy” *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, 3ª época, nº 5/2002.

VANISTENDAEL, «Memorandum on the taxing powers of the EU», *EC Tax Review*, nº 3/2002.

| DOCUMENTOS

DOCUMENTOS OCDE

- 1996, “Electronic Commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers”.
- 1997, “The emergence of Electronic Commerce. Overview of OECD’s work”.
- 1998, “Harmful Tax Competition: an emerging global Issue”.
- 2000, Technology TAG A report by the Technology Technical Advisory Group (TAG).
- 2000, Towards Global Tax Co-operation. Progress in identifying and Eliminating Harmful Tax Practices”.
- 2001, “Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce”, a report by Working Party No. 9 on Consumption Taxes of the Committee on Fiscal Affairs.
- 2001, “Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce”, a report by the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG).
- 2001, “Project on Harmful Tax Practices: The 2001 progress Report”.
- 2001, “The impact of the communications revolution on the application of place of effective management as a tie breaker rule”.

- 2001, Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions.
- 2002, “The Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters (The Model Agreement)”.
- 2003, “Access to Bank Information for tax purposes: The 2003 progress Report”.
- 2003, “Place of effective management concept: Suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention”.
- 2004, “The OECD’s Project On Harmful Tax Practices. A briefing Note for Journalist”.
- 2004, “A process for achieving a global level playing field” OECD Global Forum on Taxation.
- 2004, “Access to Bank Information for tax purposes”.
- 2004, “Electronic Payment System”.
- 2004, “The OECD’s Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report”.
- 2005, “Progress Towards a Level Playing Field”.
- 2006, “Tax Co-operation: Towards a Level Playing Field – 2006 assessment by the Global Forum on Taxation”.

DOCUMENTOS UNIÓN EUROPEA

- 1987, Comunicación “Plena realización del mercado interior: armonización de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de los impuestos indirectos” COM (87)320 final.
- 1987, Comunicación “Plena realización del mercado interior: implantación de un mecanismo de compensación del IVA para las ventas intracomunitarias COM (87) 323 final.
- 1989, Comunicación Plena realización del mercado interior y aproximación de los impuestos indirectos COM (89) 260 final.

- 1990, Propuesta de Directiva por la que se completa el sistema común del IVA Régimen impositivo transitorio ante la perspectiva del establecimiento del mercado interior COM (90) final.
- 1991, Propuesta de Directiva modificada por la que se completa el sistema común IVA. Régimen impositivo transitorio ante la perspectiva del establecimiento del mercado interior COM (91) 157 final.
- 1997, Comunicación de la Comisión Europea COM (97) 157 final.
- 1997, Documento de trabajo de la Comisión Europea del Grupo de trabajo nº 1, Armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, –Informe provisional sobre las implicaciones del comercio electrónico para el IVA y las aduanas–.
- 1997, Informe de la Comisión Europea COM (97) 618 Final.
- 1997, Recomendación de la Comisión 97/489/CE.
- 1998, Comunicación de la Comisión Europea “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta” COM (98) 374 final.
- 1998, Dictamen del Comité Económico y Social sobre la Comunicación de la Comisión Europea “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta” COM (98) 374 final.
- 2000, Propuesta de Directiva de la Comisión Europea COM (2000) 349 Final.
- 2000, Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Ley 77/388/CEE, con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido, COM (2000) 650 Final.
- 2001, Dictamen del Parlamento Europeo sobre la Propuesta de Directiva COM (2000) 349 final.
- 2001, Dictamen del Comité Económico y Social sobre la Propuesta de Directiva COM (2000) 349 final.
- 2004, Comunicación sobre la prevención y la lucha contra las prácticas irregulares empresariales y financieras, COM (2004) 611 Final.
- 2006, Comunicación, sobre a la necesidad de desarrollar una estrategia coordinada para mejorar la lucha contra el fraude fiscal, COM (2006) 254 Final.

OTROS DOCUMENTOS

- 1996, “Implications of the Communications Revolution for Tax Policy and Administration”. Nota preparada por las Administraciones fiscales de EE.UU., Canadá y Australia para la reunión del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.
- 1997, Declaración de Bonn, de 6 de Junio.
- 1997, Declaración conjunta de la UE y los EE.UU., de 5 de Diciembre.
- 1997, Documento presentado por la delegación alemana en la OCDE “Discussion paper on enforcing and monitoring turnover tax in electronic commerce via internet following up on net-oriented payment systems”, de 11 de diciembre.
- 2000 a 2004, Informes trimestrales de la CMT “El comercio electrónico a través de medios de pago en España”.
- 2000 y 2002, Acuerdos “Streamlined Sales Tax Project” (SSTP), ratificados por gran parte de los Estados pertenecientes a los EE.UU.
- 2001, Estudio de Opinática, 2001
- 2001, Informe de la comisión de estudio sobre el comercio electrónico (ACEC) creada por Congreso de EE.UU.
- 2003 y 2004, Estudios B2C de la Asociación Española del Comercio Electrónico (AECE).
- 2003, “Encuesta a hogares sobre consumo, uso y valoración de servicios de telecomunicaciones”, elaborada por la CMT en colaboración con INECO-Iberphone.
- 2003, Comunicación de los Estados Unidos al Programa de trabajo sobre el comercio electrónico de la OMC, de 8 de julio.
- 2003, Documento “E-firma. Problemas de seguridad y privacidad asociados al DNI electrónico” presentado en el año 2003 por la Junta directiva de Hispanilux.
- 2004, Notas sobre paraísos fiscales. Centro de análisis y prospectiva de la Guardia Civil. Septiembre de 2004.
- 2005, Plan de Prevención del Fraude de la Agencia Tributaria.

ISBN: 978-84-8333-400-3



9 788483 133400 > 3