### FISCALIDAD Y NUEVAS TECNOLOGÍAS EN EL COMERCIO Y LA INFORMACIÓN

José A. RODRÍGUEZ ONDARZA Juan José RUBIO GUERRERO

#### I. INTRODUCCIÓN

N elemento de influencia decisiva en la configuración actual del marco de las actividades económicas de carácter empresarial y profesional lo constituye el abanico de posibilidades y prestaciones ofrecido por el empleo de las nuevas tecnologías de la información. Estamos asistiendo a una nueva revolución tecnológica y social y, por tanto, jurídica, que ha sido denominada comúnmente «sociedad de la información», y que principalmente va a modificar la conciencia del mundo empresarial y de los particulares. La sociedad de la información ha encontrado en internet un canal de flujo hecho a medida, rápido, barato y cada vez más extenso y eficiente.

El término «comercio electrónico», en su significado original, era sinónimo de compra electrónica. Actualmente se ha extendido y abarca todos los aspectos de los procesos de mercado y empresa habilitados por internet y las tecnologías de la World Wide Web. El comercio electrónico está consolidándose en nuestro país, y se espera que los próximos años sean el periodo de mayor crecimiento de esta modalidad, gracias a la implantación definitiva de los protocolos que garantizarán la seguridad de las transacciones y al incremento progresivo de usuarios de

Situado en ese proceso de creciente expansión, el comercio electrónico se presenta como una modalidad distinta de desarrollo de las transacciones, cuyas múltiples connotaciones (económicas, jurídicas, fiscales, etcétera) ponen de relieve la necesidad de delimitar los aspectos básicos que caracterizan su funcionamiento.

En este sentido, cabe destacar, por ejemplo, los problemas surgidos en el ámbito del comercio electrónico relativos a la delimitación de la jurisdicción competente a la hora de resolver los conflictos derivados de los contratos electrónicos, o, por otra parte, a la seguridad en el tráfico jurídico o a la «propiedad intelectual en internet». Este último caso conlleva, entre otros, la protección de la página Web, afectando a su diseño, contenidos y gráficos, etc. como obra original, según la normativa de propiedad intelectual que resultare aplicable. El éxito del comercio electrónico está, en buena medida, condicionado por la seguridad y certeza en la autoría, la integridad y el no repudio de los mensajes, la autentificación y la confidencialidad de los documentos electrónicos transmitidos.

Asimismo, cabe destacar una serie de cuestiones esenciales, como son las relativas al estudio de las condiciones específicas de la «contratación en la red», a los «medios de pago y facturación telemática» (atendiendo siempre a la seguridad de dichas transacciones), a la «elaboración de bases de datos» dentro del marco legal adecuado, al «sistema de garantías» (firma digital y certificados digitales) y al estudio del «sistema de responsabilidad civil» (aten-

diendo a la peculiaridad de cada uno de los países de destino y de cada uno de los productos en cuestión) y a la «normativa aplicable» (tanto normativa nacional como internacional). Otra cuestión esencial es la relativa a la «red de distribución comercial de los productos».

Finalmente, están los aspectos relativos a la «planificación fiscal internacional y aspectos tributarios del negocio virtual». La incidencia impositiva en el desarrollo de cualquier actividad tiene una gran relevancia ante cualquier planteamiento de negocio. El desarrollo del comercio electrónico no iba a ser menos. Inciden tanto los impuestos directos. sobre los beneficios, como los indirectos, básicamente el IVA. El e-comercio se encuentra sujeto a las normativas nacionales e internacionales sobre tributación. Todos los aspectos anteriormente expuestos, conllevarán el estudio de la incidencia tributaria en cada uno de aquéllos, tanto del e-comercio propiamente dicho como de la red de distribución, en su caso.

# II. FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO: ASPECTOS GENERALES

El comercio electrónico se configura como un fenómeno que se halla actualmente todavía en una fase inicial, de expansión y constante evolución. Desde el punto de vista tributario, empiezan a plantearse los primeros problemas, pero las soluciones normativas a éstos aún se encuentran, en general, en un período de planteamiento de principios generales o directrices que han de guiar la futura regulación en este campo.

Los principales problemas que atañen a la fiscalidad del comercio

electrónico pueden reconducirse a uno solo: la disminución de recaudación que pueda implicar el uso de las nuevas tecnologías en el ámbito comercial. En efecto, los estados y las organizaciones internacionales y supranacionales han mostrado su preocupación por que el empleo de las nuevas tecnologías de la información en las relaciones comerciales, especialmente en el ámbito internacional, pueda suponer una caída de la recaudación fiscal, motivada, básicamente, por los problemas de calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones realizadas en el comercio electrónico, las dificultades en la localización de las actividades comerciales en un ámbito telemático y, finalmente, los problemas con que se encuentran las administraciones tributarias para controlar las transacciones comerciales electrónicas y luchar contra el fraude en este terreno.

Estas cuestiones tributarias conflictivas afectan, principalmente, a los impuestos sobre la renta (personal y societaria) y al IVA. También inciden, desde luego, sobre otros tributos (por ejemplo, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, o los impuestos aduaneros, etcétera), pero es en los tres primeros impuestos donde se producen, hoy en día, los problemas más relevantes.

Para solucionar los citados problemas tributarios planteados por el comercio electrónico, se han contemplado diversas vías de solución (creación de impuesto selectivos tipo bit tax, exención integra de las operaciones de comercio electrónico,...).

Quizá la vía más razonable sea la iniciada por el Informe del Tesoro Norteamericano de 1996 y seguida inmediatamente tanto por la OCDE como por la Unión Europea.

Su fundamento radica en la necesidad de que cualquier reforma normativa en este terreno sea prudente, dada la fase inicial en la que se encuentra el comercio electrónico y su constante y acelerada evolución, estando atentos a las nuevas prácticas empresariales y comerciales. Asimismo, dicha reforma debe conducir a una normativa clara sobre el particular, que permita tener la suficiente seguridad jurídica al efectuar las transacciones comerciales, introduciendo la mínima presión fiscal indirecta sobre las partes contratantes, y utilizando y potenciando los medios telemáticos en las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente, así como en la asistencia mutua entre estados.

En esta línea, la postura más aceptada pasa por el mantenimiento de las actuales figuras impositivas fundamentales, limitándose la reforma normativa al ámbito de cuestiones puntuales que permitan la debida adecuación de los impuestos existentes a las nuevas realidades surgidas en al ámbito del comercio electrónico. Por tanto, los tributos que gravan el comercio electrónico siguen siendo los que recaen sobre el comercio en general. Es decir, por un lado, los impuestos sobre la renta y, por el otro, los impuestos sobre el tráfico empresarial y, en menor medida, no empresarial. Respecto al pago por medios electrónicos, recaen sobre él los impuestos sobre la renta, especialmente en lo relativo a las normas anti-paraísos fiscales.

#### III. COMERCIO ELECTRÓNICO E IMPOSICIÓN DIRECTA

En el presente apartado, se consideran las principales cuestiones que el desarrollo del comercio electrónico suscita a la fiscalidad en el ámbito de las obligaciones materiales, dejando para mejor ocasión las cuestiones relativas a las obligaciones formales y la gestión tributaria, que, siendo trascendentales, razones de espacio limitado nos impiden abordar con la profundidad que se merecen. Exponemos, sin embargo, gran parte de las soluciones ofrecidas a la amplia y compleja problemática suscitada en ese contexto, con referencia especial al debate abierto en la OCDE sobre este particular.

#### Calificación de las rentas obtenidas

Sin duda, las implicaciones originadas por la revolución digital se han manifestado también en la propia calificación de los flujos de renta transfronterizos, y en particular en la problemática específica de su distinción según la naturaleza del soporte utilizado en la operación y según, por otra parte, que el origen de tales rentas sean entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Un aspecto esencial en este sentido es la aparición de serios problemas de calificación de rentas y, como consecuencia, la inevitable recalificación de algunos tipos de operaciones que puede comportar el comercio electrónico y las consiguientes repercusiones fiscales que de ello se pueden derivar. A ello cabe añadir las consecuencias que, en términos de planificación fiscal, pueden surgir de las decisiones que se adopten en cuanto a la calificación fiscal de las rentas derivadas del uso del comercio electrónico.

Esta situación, a su vez, adquiere una especial dimensión en el caso de las operaciones internacionales entre países cuyas relaciones fiscales se rigen por la firma de convenios de doble imposición internacional. En dicho

supuesto, la calificación de la renta de una u otra forma determinará su posible tributación en uno u otro Estado, con la aparición en ocasiones de situaciones de doble imposición o, incluso, de ausencia de imposición, lo que puede agravarse, en ocasiones, por la dificultad de controlar y, en su caso, de determinar la naturaleza de las operaciones efectuadas y de las rentas obtenidas. Ello explica la importancia que viene concediéndose a la existencia en este ámbito de un cierto grado de coordinación normativa internacional que evite la aparición de esas situaciones tanto de doble imposición internacional como da ausencia de imposición.

Empezando por la cuestión relativa a la calificación de las rentas obtenidas, se hace necesario diferenciar entre los problemas tributarios que se pueden plantear cuando la contratación por vía telemática tenga por objeto bienes o servicios que no se suministran o prestan a través de la red (comercio off line) y las que se presenten cuando los bienes y servicios circulen por la red y se adquieran a través de ésta mediante la simple transmisión digital, de ordenador a ordenador, de los mismos (comercio on line).

En el caso del comercio off line se trata, en la mayoría de las ocasiones, de operaciones donde el cliente elige un bien material recogido en un catálogo on line y le solicita al vendedor que se lo suministre por los medios convencionales. Asimismo, puede tratarse de la prestación de algún servicio profesional, en sentido estricto, cuya contratación se efectúa a través de la red.

Se trata, en definitiva, de contratos electrónicos que tienen por objeto bienes materiales o servicios que no se entregan o se prestan a través de la red. Desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica, la cuestión es determinar la incidencia en este tipo de operaciones de la vía telemática como mecanismo de contratación.

En general, la venta de bienes materiales o la prestación de servicios a través de esta modalidad de contratación electrónica no plantea especiales problemas desde el punto de vista de la imposición directa. No se trata de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual, y por tanto no nos encontramos ante cesiones de uso, que dan lugar a cánones. En este sentido, se puede concluir que, en este tipo de contratos, es irrelevante el hecho de la utilización de la vía telemática. desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica.

Por consiguiente, el objeto de esta modalidad de contratación tributa con arreglo al régimen general aplicable en el ámbito de la imposición sobre la renta: bien sea en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como rendimientos de actividades económicas, bien en el Impuesto sobre Sociedades como beneficio gravable; o bien como renta sometida a tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. En consecuencia, se trata de aplicar a las rentas obtenidas la normativa general del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995, de 27 de diciembre), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 40/1998, de 9 de diciembre) o del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (Ley 41/1998, de 9 de diciembre), que grava los beneficios de las ventas realizadas o los servicios prestados.

No obstante, el objeto de este tipo de contratación por red puede consistir en bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual

(por ejemplo, la adquisición a través de una página web de un programa de ordenador contenido en un diskette y no mediante la descarga electrónica de la información en el ordenador del adquiriente). Ahora bien, lo habitual en el ámbito del comercio electrónico es que cuando estamos en presencia de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual (programas de ordenador, obras literarias, musicales, etc.), su transmisión se realice de forma telemática entre los ordenadores del proveedor y del adquirente.

En cualquier caso, los problemas de mayor relevancia, que obligan a realizar una destacada labor interpretativa y de calificación de rentas, se plantean cuando los bienes o servicios se descargan de forma electrónica. efectuándose su transmisión a través de la red. Esto es así porque es en este campo donde las tecnologías de la información han registrado los avances más importantes: la utilización de la vía telemática para «transportar» las mercancías -es decir, para transmitir, vía electrónica- los bienes o servicios directamente desde el proveedor al adquirente, gracias a la posibilidad de digitalizar determinados productos o servicios.

A ello deben añadirse necesariamente las dificultades de control de este tipo de operaciones. Así, por ejemplo, en el caso de la adquisición de una aplicación informática mediante la correspondiente descarga del archivo que la contiene en el ordenador del adquirente, convierte en una tarea complicada la determinación del volumen de ventas de dicha aplicación y, con ello, de la renta generada en esa actividad. Pues bien, aceptada la dificultad que existe de determinar a posteriori el número exacto de las descargas de archivos efectuadas, una solución factible pasaría, por ejemplo, por imponer a los proveedores de servicios de internet que tienen alojados los sitios web una obligación de suministro de información sobre el volumen de las descargas efectuadas en cada sitio web. No obstante, nuevos problemas surgen derivados de la imposibilidad de considerar cada descarga como una venta (p. e.; descargas gratuitas, descarga de versiones no operativas que exigen el registro posterior para la obtención de la versión plenamente operativa, etcétera).

Volviendo a la cuestión principal de la calificación de las rentas correspondientes a las operaciones de comercio electrónico desarrolladas de forma on line. cabe comenzar señalando que en este caso las condiciones de adquisición del producto digitalizado pueden consistir bien en la adquisición de un producto en soporte informático, de la misma forma que podría hacerse en otro tipo de soporte, o bien en la obtención de un derecho para su uso. En cualquier caso, y por lo que se refiere a la contratación electrónica de bienes o servicios que circulan por la red, el soporte telemático no debe implicar, necesariamente y en todos los casos, la calificación de la renta obtenida como una cesión de uso.

Puede darse perfectamente una adquisición de un bien digitalizado (un libro, una obra musical, una película, etc.) por medio de la red, sin que tenga que calificarse como una cesión de uso únicamente porque su soporte no sea material (el papel, un compact-disc, una cinta de vídeo, etc.). En otras ocasiones, la renta derivada de ese comercio de bienes inmateriales responderá expresamente al concepto de cesión de uso, planteándose en este caso especiales problemas relativos a la determinación del volumen y valor de las operaciones realizadas.

Las consecuencias fiscales, desde el punto de vista de la imposición directa, son, en cada caso, diversas. En el primero, estamos sencillamente ante una contraprestación por una adquisición de un bien o una prestación de un servicio. En el segundo, ante pagos por el uso o la cesión de un derecho de uso, es decir, ante lo que en el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición internacional se denominan «cánones».

Respecto a las rentas de las compraventas internacionales. normalmente, son calificadas en los convenios de doble imposición internacional como rentas empresariales (artículos 7 y 14 del MC) o ganancias de capital (artículo 3 del MC), en cuyo caso su tributación, también como norma, sólo procederá en el Estado de residencia del perceptor de las mismas, y no en el de su origen o fuente. La regla es, de acuerdo con el modelo de convenio de la OCDE (MC), la tributación exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario.

En cuanto a las rentas vinculadas a la cesión de uso, esto es, los cánones, es preciso matizar su definición y forma de tributación a efectos de los convenios de doble imposición internacional.

Empezando por la definición de cánones, el MC establece que: «El término «cánones» utilizado en el presente artículo comprende las remuneraciones de cualquier clase pagadas por el uso o la cesión de uso de un derecho de autor sobre una obra literaria, artística o científica, incluidas las películas cinematográficas, de una patente, marca de fábrica o comercial, dibujo o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto, y por las informaciones relativas a experiencias (know-how) industriales, comerciales o científicas».

A su vez, el MC reconoce el derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario, siempre que sea el beneficiario efectivo de los cánones. Por tanto, la exención en el Estado fuente no se aplica cuando un intermediario, como por ejemplo un agente u otro mandatario, se interpone entre el acreedor y el deudor, y ello salvo que el beneficiario efectivo sea un residente del otro Estado contratante. En cualquier caso, esta disposición no resulta aplicable a los cánones procedentes de un tercer Estado ni a los cánones procedentes de un Estado contratante atribuibles a un establecimiento permanente que una empresa de dicho Estado posea en el otro Estado contratante.

España, en consonancia con su carácter de país importador neto de tecnología, tiene formuladas, en relación con los cánones, diversas reservas al Modelo de Convenio, atribuyéndose, por un lado, el derecho de gravar los cánones en la fuente y, por otro, el derecho a gravar en la fuente en concepto de cánones las rentas procedentes de la asistencia técnica relacionada con el uso o la cesión de uso de derechos o informaciones no divulgadas (knowhow) y del arrendamiento de equipos o de contenedores.

Por otra parte, el MC de 1992 rompe con la línea seguida en los anteriores MC (los de 1963 y 1977) consistente en incluir en la definición de cánones las «rentas derivadas del uso o la cesión de uso de un equipo industrial, comercial o científico», optándose en el nuevo MC por incluir tales rentas de alquileres en el ámbito de los beneficios empresariales, resultando de aplicación, en consecuencia, lo dispuesto en los artículos 5 (establecimiento permanente) y 7 (beneficios empresariales) del MC. No obstante, debe matizarse al respecto que España tiene formulada una reserva a este punto del MC, atribuyéndose nuestro país el derecho a seguir gravando en la fuente, en concepto de cánones, las rentas derivadas del alquiler de equipos industriales, comerciales o científicos y, asimismo, de contenedores.

En cuanto a las rentas generadas por la venta de tales equipos, su tratamiento fiscal en el MC es el correspondiente a las ganancias de capital. Cuando en un contrato se combinen ambos elementos (alquiler y venta), la determinación de la naturaleza de las rentas y su correspondiente trato fiscal quedará determinado en función del elemento predominante y de la intención de las partes en la propia configuración del contrato.

Atención especial se dedica en los comentarios al modelo de convenio (CMC) al trato fiscal aplicable a las rentas derivadas de los programas informáticos (software), destacando al respecto el rápido desarrollo de las tecnologías informáticas en los últimos años, así como el volumen alcanzado durante los últimos años por las transferencias tecnológicas internacionales en el campo de la informática. Se define el programa informático como un programa, o una serie de programas, que contiene las instrucciones destinadas a un ordenador, a los efectos del funcionamiento operativo del propio ordenador (sistemas operativos) o de la ejecución de otras tareas (sistemas de aplicación). En cualquiera de los casos, se considera que los derechos sobre un programa informático constituyen una forma de propiedad intelectual.

La transferencia de tales derechos, según los CMC, puede efectuarse de diversas formas, que van desde la transmisión de la totalidad de los derechos hasta la venta de un producto de utilización sujeta a diversas restricciones. Asimismo, la remuneración puede revestir diversas formas. Todo ello convierte en una tarea difícil la distinción entre los pagos correspondientes a programas informáticos que deben calificarse de cánones y los que deben considerarse como otro tipo de pagos. En concreto, se fijan tres categorías en cuanto al tipo de rendimiento que pueda obtenerse por las distintas modalidades de explotación económica de los programas informáticos.

El primero es aquél en que los pagos se realizan de tal forma que no se transfiere la totalidad de los derechos sobre el programa informático. En este caso de transferencia parcial de los derechos, la remuneración sólo tendrá la calificación de canon bajo determinadas circunstancias. Ello ocurrirá, en concreto, cuando el transmitente sea el autor del programa (o alguien que haya adquirido del autor los derechos de distribución y reproducción de éste), quien cede una parte de sus derechos a una tercera persona para que ésta a su vez desarrolle o explote comercialmente el programa, particularmente a través de su distribución y desarrollo. En el caso de que esa adquisición del programa informático tenga por objeto su uso personal o profesional por parte del adquirente, la contraprestación deberá tratarse como renta de una actividad económica, conforme a los artículos 7 (beneficios empresariales) o 14 (servicios profesionales independientes) del MC, considerándose, a su vez, irrelevante que el programa informático esté protegido por un derecho de autor o que su utilización por el comprador esté sujeta a restricciones.

El segundo caso que se contempla es aquel en que los pagos se realizan en contraprestación a la enajenación de todos los dere-

chos inherentes al programa informático. En la medida en que el pago es realizado por la transferencia de la plena propiedad, no constituye un canon. A la misma conclusión parece llegarse en determinados supuestos de una enajenación importante aunque parcial de derechos que comprenda: 1) un derecho exclusivo de utilización durante un determinado periodo de tiempo, o en una zona geográfica determinada; 2) el pago de una contraprestación adicional en función de la utilización del programa, o 3) una contraprestación bajo la forma de un pago único a tanto alzado de importancia considerable. En general, se considera que, en el caso de transferencia, total o parcial, de la propiedad de los derechos, la contraprestación no puede referirse al uso de los derechos. La naturaleza de la transacción, que es la de una enajenación, no puede resultar modificada por la forma que adopte la contraprestación, por el pago a plazos de la contraprestación o por el hecho de que los pagos se vinculen a una determinada contingencia.

El tercer caso que se considera es aquel en que los pagos relacionados con el programa informático se realizan como consecuencia de un contrato mixto. Se trata de contratos que comprenden, por ejemplo, ventas de un equipo informático con programas incorporados y concesiones del derecho de uso de un programa junto con prestaciones de servicios. En dicho supuesto, se hace preciso desglosar la parte del precio estipulado en el contrato que corresponda a cada prestación y tratar como canon exclusivamente la relativa a la cesión de uso del programa.

Por su parte, España, en el ámbito de las observaciones formuladas por los países a los CMC, considera que los pagos relativos a los programas informáticos han de interpretarse como cánones si no se transfieren plenamente los derechos sobre ellos, y tanto si los pagos se efectúan como contraprestación a la utilización de un derecho de autor sobre un programa informático para su explotación comercial como si corresponden a un programa informático adquirido para la utilización personal o profesional del comprador.

Según la posición española, por tanto, si no se da una plena transmisión de los programas de ordenador, y aun en el caso de que su destino sea el uso personal, profesional o empresarial del comprador, la renta generada por la transacción podrá ser calificada como canon. Es decir, el citado artículo 12 abarcará las operaciones en las que tenga lugar una transmisión de derechos «parciales», o no plenos, sobre los programas de ordenador, así como aquellas que comprendan la cesión del uso, aun cuando éste se agote en la persona o en el negocio del usuario, y no se destine a su desarrollo o explotación comercial.

Pues bien, en principio, no parecen desprenderse especiales consecuencias de la consideración de las rentas derivadas de los programas de ordenador como beneficios empresariales (artículo 7 modelo de convenio) o como cánones (artículo 12 MC), puesto que, en cualquiera de los dos casos, el modelo de convenio sique como criterio general la atribución del derecho exclusivo de gravamen al Estado de residencia del beneficiario de la renta. El problema se plantea en el caso de aquellos convenios de doble imposición internacional que, en materia de cánones, han optado por reconocer un derecho limitado de gravamen al Estado de la fuente, como ocurre en el caso de España.

No obstante, y en adición a ese criterio general, debe matizarse que en los convenios españoles más recientes es posible observar una cierta tendencia a introducir criterios alternativos de reparto de la competencia impositiva entre los estados contratantes. Así, por ejemplo, en algunos convenios españoles (Bolivia, Canadá, Francia, Méjico) se ha optado por combinar la tributación exclusiva en el Estado de residencia del beneficiario para determinadas categorías de renta con la aplicación de un tipo único de retención para algunos tipos específicos de renta. En otros convenios españoles (Argentina, China, Estados Unidos, Filipinas, India, Irlanda, Tailandia) se ha optado por establecer tipos de retención diferenciados dentro del régimen de los cánones asociados, cada uno de ellos, a categorías distintas de derechos de autor.

Asimismo, en relación con esta problemática de la calificación fiscal de las rentas derivadas de la comercialización electrónica de los bienes y servicios que circulan a través de la red, deben tenerse en cuenta los criterios específicos que aparecen desarrollados en OCDE (2000b).

Empezando por el supuesto de compra mediante contratación electrónica de bienes o servicios que son suministrados por el vendedor al cliente de forma off line, se considera que los pagos derivados de tales operaciones deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (artículo 7 del MC) y no en el de los cánones (art. 12 del Modelo de Convenio).

Por su parte, en el caso de que el cliente seleccione un producto de un catálogo de programas informáticos y otros productos digitales, y adquiera el producto directamente de forma electrónica de un proveedor comercial mediante la correspondiente descarga del producto en su ordenador (comercio *on line*), entonces se plantea la dialéctica de la calificación de los pagos correspondientes a esa operación como beneficios empresariales o cánones.

En concreto, se considera que si lo que adquiere el cliente es el derecho a explotar comercialmente los derechos de explotación correspondientes al producto digital, entonces el pago realizado por la cesión de uso de tales derechos será considerado un canon. En el caso, por ejemplo, de un editor que adquiere el derecho de reproducción correspondiente a un dibujo para incluirlo en la cubierta de un libro que está produciendo, el uso se concreta en la reproducción y venta, con fines comerciales, del dibujo objeto del derecho.

Por el contrario, si la adquisición del producto digital no comporta ese derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al producto digital, entonces surgen criterios diferentes.

La opinión que cuenta con mayor aceptación es que los pagos efectuados por el cliente no constituyen cánones, sino beneficios empresariales (artículo 7 del MC), sin que, a su vez, el hecho de que el producto sea entregado de forma electrónica pueda alterar la calificación establecida de la operación. El objetivo de la operación, para el proveedor y el cliente, es la entrega electrónica de un producto digital que el cliente puede utilizar, sin que se permita, sin embargo, al cliente usar el derecho de reproducción correspondiente a ese producto. El método de entrega utilizado responde simplemente a criterios de eficiencia y de costes de distribución.

Sólo un enfoque minoritario considera que el pago efectuado

por el cliente en ese tipo de operación es un canon. Bajo esta perspectiva, el pago no se considera efectuado para adquirir la copia del programa informático u otro producto digital, sino por el derecho a realizar la copia, y, por tanto, por el uso o la cesión de uso del derecho de reproducción. Se mantiene, además, que en este tipo de operaciones no hay propiedad o servicio, sino el derecho a realizar la copia, que es adquirido por el cliente del proveedor. En absoluto puede entenderse que la realización de la copia sea una parte irrelevante de la operación, sino que constituye su esencia. El pago se efectúa íntegramente por adquirir el derecho a copiar y constituye un canon.

Otro supuesto que se contempla es aquel en que el proveedor de programas informáticos u otro producto digital se compromete a entregar al cliente actualizaciones y ampliaciones relativas al producto digital, sin que exista compromiso para producirlas específicamente para un determinado consumidor. También en este caso se mantiene la discrepancia entre la posición dominante, que califica los pagos correspondientes a esas entregas como beneficios empresariales, con independencia de que la entrega sea efectuada sobre un medio material o de forma electrónica, y la posición minoritaria, que califica el pago como canon cuando la entrega es realizada de forma electrónica.

Un supuesto objeto de especial consideración es el del cliente que obtiene el derecho a usar el software u otro producto digital durante un periodo de tiempo inferior a la vida útil del producto. Se trata de un producto que bien puede ser suministrado en un soporte tangible (p. e.; un CD) o bien puede ser descargado electrónicamente en un ordenador, y que al término de la licencia todas las copias del produc-

to son borradas o se hacen inservibles. Pues bien, en dicho supuesto se hace preciso diferenciar las situaciones en que el producto es suministrado sobre un soporte tangible de aquellas otras en que es descargado de forma electrónica.

En el primer caso, cuando el producto es suministrado en un soporte tangible, la opinión mayoritaria es que el pago por el suministro comercial de ese producto digital de duración limitada debe incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del MC). No obstante, dado que algunos de los actuales convenios de doble imposición internacional incorporan un concepto de canon que incluye «los pagos por el uso, o el derecho de uso, de un equipo científico, comercial o industrial», se plantea la cuestión de si en esa definición podría entenderse incluido el pago por un producto digital de duración limitada suministrado en un soporte tangible. En la medida en que la disponibilidad temporal de este producto es limitada, podría entenderse que esta operación es equivalente a un alquiler y, por tanto, considerarla incluida en la definición anteriormente expuesta de canon.

Ahora bien, para que ese fuera el caso, se considera que deberían cumplirse tres requisitos: primero, que ese producto digital de duración limitada suministrado en un soporte tangible sea considerado un equipo; segundo, que sea considerado un equipo «científico, comercial o industrial, y tercero, que el pago por el producto sea considerado realizado por «el uso, o el derecho de uso» de ese producto. En este sentido, la opinión mayoritaria es que tal producto no puede ser considerado un «equipo», que tampoco puede ser considerado un equipo «científico, comercial o industrial» y que el pago no debe entenderse

efectuado por «el uso, o el derecho de uso». La conclusión, por tanto, es que el pago no debe considerarse canon, sino beneficio empresarial.

En el segundo caso, esto es, el del producto digital de duración limitada que es descargado electrónicamente en el ordenador del cliente, resultan aplicables los comentarios efectuados para el supuesto anteriormente analizado de la adquisición de un producto digital que no comporta el derecho a explotar comercialmente los derechos de autor correspondientes al producto. De nuevo, se diferencia un enfoque mayoritario que califica los pagos como beneficios empresariales (artículo 7 del MC) y una posición minoritaria que defiende su delimitación como cánones (art. 12 del Modelo de Convenio).

Por lo que se refiere a los convenios de doble imposición internacional, en los que la definición de cánones recoge «los pagos por el uso, o el derecho de uso, del equipo científico, comercial o industrial», la opinión mayoritaria, es que en la medida en que el producto digital no sea suministrado en un soporte tangible, no puede ser considerado un equipo, resultando minoritario el enfoque que defiende su consideración de equipo sobre la base de que el resultado funcional es idéntico cuando la copia del programa es entregada sobre un soporte tangible o cuando es descargada y copiada en el ordenador del usuario.

Un caso distinto es aquel en que el cliente adquiere el derecho a usar exclusivamente una vez el programa informático u otro producto digital, pudiendo dicho producto ser descargado electrónicamente o ser usado a distancia (p. e., el uso de un programa informático instalado en un servidor a distancia), y donde, asimismo, el cliente no tiene derecho a rea-

lizar más copia del producto digital que la estrictamente necesaria para utilizar el producto en la forma establecida.

En este caso, las discrepancias surgen entre el criterio que contempla esta operación como una prestación de servicios (considerándose que la propiedad no se transmite por el periodo mínimo de tiempo necesario para poder clasificar la operación de venta o alquiler) y el planteamiento alternativo, que asume las conclusiones expuestas anteriormente para los casos de adquisición electrónica con descarga del producto digital y del *software* de duración limitada en cuanto a la dialéctica beneficios empresariales (criterio mayoritario) frente a cánones (criterio minoritario), reservándose, a su vez, dentro del criterio minoritario la aplicación de los cánones a los casos de descarga del producto en el disco duro del ordenador del

Otro supuesto especial que se considera es el de la aplicación hosting vinculada a una licencia individual. En concreto, se considera un usuario que dispone de una licencia permanente para el uso de un programa informático y que firma un contrato con una entidad host por el que dicha entidad le carga la copia del programa informático en un servidor suyo, proporcionándole, además, al usuario el apoyo técnico necesario para la protección contra los fallos del sistema. El usuario puede acceder, ejecutar y operar a distancia la aplicación del programa informático. Dicha aplicación puede ser ejecutada bien desde el ordenador del cliente, después de ser descargada en la memoria RAM, o bien a distancia, desde el servidor de la host. Este tipo de contrato resulta aplicable, por ejemplo, a la gestión financiera, el control de existencias, la gestión de recursos humanos u otras

aplicaciones *software* de gestión de recursos empresariales.

El criterio dominante establece que este tipo de operaciones origina beneficios empresariales (artículo 7 del MC). No obstante, en el caso de aquellos convenios de doble imposición internacional cuya definición de cánones incluye «los pagos por el uso, o el derecho de uso, de un equipo científico, comercial o industrial», se plantea la cuestión de su aplicabilidad a la totalidad o parte de los pagos derivados de estas operaciones, solución ésta rechazada por el enfoque dominante por entender que, en tales operaciones, la host no alquila su equipo al cliente, ocurriendo además que en algunos casos el usuario desconoce el servidor que utiliza para funcionar su aplicación.

Por otra parte, también se plantea la posibilidad de que los pagos derivados de esta operación puedan ser considerados como pagos por servicios de «naturaleza técnica» con arreglo a las disposiciones específicas de aquellos convenios de doble imposición internacional que permiten la imposición en la fuente de las «cuotas técnicas». La opinión mayoritaria es favorable a este planteamiento, de forma especial cuando la host proporciona servicios de seguridad en el acceso y copias de seguridad. No obstante, la discrepancia a ese planteamiento parte de la consideración de que el simple hosting de una aplicación no constituye una prestación de servicios técnicos, sino más bien de servicios más semejantes al almacenamiento.

Un supuesto alternativo que se tiene presente es el de una aplicación hosting vinculada a un contrato de carácter global. Así, por un pago único, una cuota global, el usuario firma un contrato por el que el proveedor, que es también el propietario del derecho de reproducción, le permite el ac-

ceso a una o más aplicaciones de programas informáticos, le instala (hospeda) la aplicación del software en un servidor poseído y operado por la entidad host y le proporciona el apoyo técnico necesario respecto al *hardware* y al programa informático. El usuario puede acceder, ejecutar y operar la aplicación del programa informático a distancia. La aplicación es ejecutada bien a través del ordenador del cliente, después de ser descargada en la RAM o bien a distancia a través del servidor de la entidad host. El contrato es renovable anualmente mediante el pago de una cuota adicional.

En este caso, es unánime la opinión de que, con arreglo a los criterios del MC, los pagos correspondientes a esta operación constituyen beneficios empresariales (art. 7), rechazándose su posible calificación de cánones al no obtener, en este caso, el usuario el derecho a copiar el *software* en el disco duro del usuario.

Otro caso que se contempla es el de la «aplicación proveedor de servicios» (ASP). En concreto, se considera que el proveedor obtiene una licencia para usar una aplicación de programa informático en su actividad de proveedor, costituyendo una aplicación proveedor de servicios. El proveedor posibilita al cliente el acceso a un programa informático instalado en el servidor del proveedor. El programa informático automatiza al cliente una determinada función de su negocio. Por ejemplo, el *software* podría automatizar la información, los pedidos, los pagos y la entrega de los bienes y servicios utilizados en la actividad del cliente, como, por ejemplo, los suministros de oficina o las órdenes de viaje. El proveedor no proporciona los bienes o servicios, simplemente proporciona al cliente los medios para automatizar y organizar su relación con los otros

proveedores de esos bienes y servicios. Por su parte, el cliente no tiene derecho a copiar el programa informático ni a usar otro programa informático que el del servidor del proveedor, y tampoco tiene la propiedad o el control sobre la copia del programa informático.

Como en el caso anterior, el criterio, en este caso también unánime, es que, con arreglo a los criterios contenidos en el Modelo de Convenio, los pagos derivados de esta operación constituyen beneficios empresariales, no considerándose, por tanto, cánones.

El ejemplo anterior puede, a su vez, completarse con la consideración de la licencia pagada por el proveedor del servicio al proveedor del programa informático. Se considera, en concreto, el pago de una cuota que es un porcentaje de los ingresos recaudados de los clientes, siendo un año la duración del contrato.

Pues bien, en general, se considera que este tipo de operación (provisión del programa informático para ser utilizado por el proveedor del servicio) plantea las mismas consideraciones que las ya expuestas anteriormente para el supuesto de adquisición electrónica con descarga del producto en el ordenador del cliente, cuando esa adquisición del producto no comportaba el derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al producto digital.

Otro caso frecuente es aquel en que el proveedor ofrece espacio en su servidor para la colocación de páginas web. Al proveedor no le corresponde derecho alguno sobre el derecho de reproducción originado por el diseñador del contenido de la página web. Por su parte, el propietario del material sujeto al derecho de reproducción y colocado en la

página web puede manejar a distancia la página, pudiendo incluso modificar el contenido de ésta. El proveedor es retribuido mediante una cuota basada en el paso del tiempo.

La opinión dominante es que, con arreglo a los criterios del Modelo de Convenio, los pagos originados por este tipo de operación deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (artículo 7). No obstante, se considera que en el caso particular de aquellos convenios de doble imposición internacional cuya definición de cánones incluye «los pagos por el uso o el derecho de uso de un equipo científico, comercial o industrial», o disposiciones alternativas que permiten la imposición en la fuente de las «cuotas técnicas», deberían replantearse las consideraciones ya expuestas en el apartado dedicado anteriormente al análisis de la denominada aplicación hosting vinculada a una licencia individual.

En cuanto al mantenimiento del programa informático, los contratos correspondientes suelen englobar actualizaciones (que suelen constituir la parte principal del contrato) y apoyo técnico, fijando como pago por tales prestaciones una cuota anual única.

En este caso, se considera que debe recurrirse a los principios establecidos (párrafo 11 de los comentarios al art. 12 del Modelo de Convenio) para los contratos de naturaleza mixta. Entonces, si, de acuerdo con esos principios, se admite que parte de los pagos se realiza por la prestación del apoyo técnico, surge la cuestión de la posible aplicación en tales casos de la aplicabilidad de las disposiciones que establecen la imposición en la fuente de las «cuotas técnicas».

Otro tema específico es el relativo al almacenamiento de datos. Se considera el caso de un cliente que almacena sus datos informáticos en el servidor de un proveedor de servicios El cliente puede acceder, cargar, recuperar y manejar los datos a distancia. Esta operación no exige la concesión al cliente de una licencia de programa informático. Un ejemplo sería el de un comerciante minorista que almacena sus datos de existencias en el *hardware* del proveedor, y las personas que desean efectuar pedidos pueden acceder a distancia a esa información permitiéndoles comprobar si los pedidos pueden ser atendidos con las existencias disponibles.

En general, se considera que, según los criterios del MC, los pagos correspondientes a esta operación constituyen beneficios empresariales (art. 7), si bien en el caso particular de aquellos convenios de doble imposición cuya definición de cánones incluye «los pagos por el uso o el derecho de uso de un equipo científico, comercial o industrial» o disposiciones alternativas que permiten la imposición en la fuente de las «cuotas técnicas», entonces surgen los temas ya vistos anteriormente al analizar el caso de la aplicación hosting vinculada a una licencia individual.

Un supuesto distinto lo constituye el apoyo al cliente a través de una red informática. En este caso, el proveedor proporciona al cliente apoyo técnico *on line*, incluyendo la asistencia en la instalación y el suministro de información para la resolución de problemas. En concreto, el apoyo puede adoptar la forma de documentación técnica *on line*, una base de datos de resolución de problemas y la comunicación (por ejemplo, vía *e-mail*) con personal técnico.

El enfoque dominante defiende, siguiendo los criterios del Modelo de Convenio, la inclusión de los pagos relativos a esta operación en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7).

El enfoque minoritario acepta esta conclusión sólo en la medida en que la descarga electrónica y la copia de la documentación técnica constituyan una parte irrelevante del pago. Y si bien consideran que la descarga electrónica de la documentación, con el fin exclusivo de su visionado, no constituye el uso de un derecho de reproducción a efectos de la definición de canon, no obstante, mantienen el criterio de que si una parte sustancial del pago corresponde a la descarga electrónica de la documentación en el disco duro, u otro medio, del cliente con el fin de que la documentación esté disponible para su uso, entonces la calificación del pago vuelve a plantear el tipo de consideraciones surgidas al analizar el supuesto de la adquisición y descarga electrónica de productos digitales cuando esa adquisición no comporta el derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al producto.

Alcanzada la anterior conclusión, se plantea en qué medida cabe considerar que el pago es realizado por «información relativa a la experiencia científica, comercial o industrial», y, por tanto, qué constituye un canon. El criterio mantenido es que la asistencia *on line*, la comunicación con técnicos y el uso de bases de datos deberían ser considerados servicios prestados según criterios de demanda antes que prestaciones de *know-how*.

Asimismo, se subraya que, según el párrafo 11 del comentario al artículo 12 del MC, para que la provisión de documentación técnica pueda considerarse, dependiendo de las circunstancias,

provisión de know-how, será necesario que la información sea «información técnica no divulgada» y, también, que el know-how sea «necesario para la reproducción industrial de un producto o de un proceso». Pues bien, en la medida en que el know-how sea considerado información técnica relativa a la reproducción industrial de un producto o proceso, entonces la información que simplemente se refiere al funcionamiento o al uso del producto, en contraposición a su producción, no debería incluirse en la definición de canon.

Por otra parte, se considera que la última parte del párrafo 11 del comentario al artículo 12 del Modelo de Convenio, que trata de los contratos mixtos, sería relevante si se considerara que el contrato abarca ambos: servicios y know-how.

Asimismo, se plantea si los pagos originados por este tipo de operaciones no deberían ser tratados con arreglo a las disposiciones alternativas que permiten la imposición en la fuente de las «cuotas técnicas», definiendo esta expresión de cuota técnica por referencia a los pagos realizados a cualquier persona, distinta de un empleado de la persona que realiza los pagos, en contraprestación por cualquier tipo de servicio de naturaleza técnica. No obstante, dada la amplitud de esta definición, se hace difícil determinar en qué medida los servicios prestados en el ámbito de la operación descrita anteriormente no constituyen servicios de «naturaleza técnica».

Otro caso objeto de consideración es el de la recuperación de datos. En concreto, el proveedor crea un depósito de información al que pueden acceder los clientes. El valor principal para los clientes radica en la posibilidad que tienen de buscar y ex-

traer un dato específico de entre una gran cantidad de datos disponibles.

En este punto, el criterio dominante es incluir a los pagos derivados de este tipo de operación en el ámbito de los beneficios empresariales. Para algunos se trata de un contrato de prestación de servicios, por cuanto el valor principal de esa base de datos radica en la capacidad para buscar v extraer documentos. Otros consideran que, en esa operación, el cliente paga con el fin de obtener en última instancia el dato que busca. Bajo este enfoque, se considera que la operación es similar a la va analizada de la adquisición electrónica de un producto digital, en el supuesto de que esa adquisición no implica el derecho a explotar comercialmente el derecho de reproducción correspondiente al producto y, por tanto, que los pagos deben catalogarse como beneficios empresariales. El criterio alternativo defiende su inclusión en la categoría de cánones.

Por otra parte, en la medida en que esas operaciones comportan una prestación de servicios, se plantea la cuestión de si pueden catalogarse de servicios de «naturaleza técnica» sujetos a las disposiciones aplicables a las cuotas técnicas. Y si bien éste es el criterio dominante, también se ha argumentado que tales servicios no puede catalogarse como de naturaleza técnica, incluso en el caso de que el proceso a través del cual se acomete su prestación implique un importante componente tecnológico.

Un caso especial es también el del suministro de datos exclusivos o de alto valor. Como en el caso visto anteriormente, el proveedor elabora un depósito de información disponible para los clientes. En este caso, sin embargo, es más importante para

el cliente el dato en sí que el medio de busqueda y recuperación. El proveedor incorpora un importante valor añadido en términos de contenido (p. e., incorporando análisis de los datos en bruto), si bien el producto resultante no es preparado para un cliente específico y a los clientes no se les impone obligación alguna de mantener confidencialidad sobre el producto. Ejemplos de tales productos se encuentran en documentos especiales relativos a la industria o la inversión. Tales informes son enviados vía electrónica a los suscriptores o se adquieren mediante la compra y descarga electrónica a partir de un catálogo *on line* o de un índice.

En este caso, se considera que surgen cuestiones similares a las expuestas respecto al caso visto anteriormente. En consecuencia, la opinión mayoritaria es que los pagos correspondientes a esta operación deben incluirse en la categoría de beneficios empresariales (art. 7 MC). Un enfoque minoritario mantiene que, en la medida en que se considere que tales pagos son efectuados no por la prestación de servicios de busqueda y extracción, sino por el derecho a reproducir los datos disponibles, entonces los pagos deben incluirse en la categoría de cánones.

Otro tema relevante es el de la publicidad. Los anunciantes pagan por la difusión de sus anuncios a los usuarios de una de terminada página web. Las denominadas banner ads son pequeñas imágenes insertadas en una página web que, cuando son *clicked* por el usuario se carga la página web especificada por el anunciante. Y si bien las ratios de publicidad son más frecuentemente especificadas en términos del coste por cada mil impresiones (número de veces que el anuncio es expuesto al usuario), no obstante, también

pueden estar basados en el número de *click-throughs* (número de veces que el anuncio es *clicked* por el usuario).

En este caso, la opinión generalizada es que los pagos que se derivan de este tipo de operaciones deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (artículo 7 MC), y no en el de los cánones, y ello incluso en el caso de aquellas definiciones de cánones que incluyen los pagos «por el uso, o el derecho de uso, de un equipo industrial, comercial o científico».

Otro supuesto es el del acceso electrónico al asesoramiento profesional (p. e.; consultoría). Un asesor, un abogado, un médico u otro profesional asesora a los clientes a través del *e-mail*, el vídeo, la conferencia o cualquier otro medio de comunicación a distancia.

La opinión generalizada respecto a los pagos derivados de estas operaciones es que se trata de beneficios empresariales (artículo 7 del MC), y no de cánones. Como ya se ha señalado anteriormente, se considera que la prestación de la asistencia ajustada a la demanda constituye un servicio, y no la oferta de know-how.

Por otra parte, en la medida en que esas operaciones comportan la prestación de servicios, se plantea si deberían ser considerados servicios de «naturaleza técnica», de acuerdo con las disposiciones sobre cuotas técnicas que se han citado anteriormente. En concreto, se considera que, como se ha descrito anteriormente, los servicios son de naturaleza «de asesoría o técnica», y deben incluirse en la definición de cuotas técnicas mencionada anteriormente.

Un supuesto adicional que se examina es el relativo a la infor-

mación técnica. Es el caso en que al cliente se le suministra información técnica no divulgada relativa al producto o al proceso (por ejemplo, la descripción narrativa y diagramas de un proceso secreto de fabricación).

En este caso, se considera, en general, que el pago derivado de esta operación constituye un canon en la medida en que es efectuado por la oferta de know-how, esto es, «por la información correspondiente a una experiencia científica, comercial o industrial».

Otro tema que se considera es el de la entrega de información; en concreto, el caso en que, vía electrónica, el proveedor entrega con caráter periódico datos a los clientes de acuerdo con sus preferencias personales. Lo fundamental para los clientes es la comodidad de recibir un gran volumen de información en un formato ajustado a sus necesidades específicas.

En cuanto a los pagos derivados de este tipo de operaciones, se considera que surgen cuestiones similares a las analizadas anteriormente al contemplar el caso de la recuperación de datos. En general, se considera que los pagos derivados de esta operación deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 del MC), siendo minoritaria la opinión favorable a su calificación como cánones.

Un supuesto adicional es el del acceso a una página web interactiva a través de una fórmula de suscripción. Se considera un proveedor que pone a disposición de los suscriptores el contenido digital característico de una página web, el cual incluye información, música, vídeo, juegos y actividades (desarrolladas o no por el propio proveedor). La relevancia de la página para los sus-

criptores es que interactúan con ella de forma *on line*, lo que es diferente a conseguir el producto o servicio de la página.

En general, se considera que la cuota de suscripción satisfecha por este tipo de operación constituye un pago por prestación de servicios. Además, en la medida en que dicho pago se realiza fundamentalmente por la interacción con la página para el disfrute personal del usuario, y no por la prestación de un servicio de naturaleza técnica, no deberá incluirse en el ámbito de las denominadas «cuotas técnicas».

Otro caso especial es el de los portales comerciales on line. Es el caso en que el operador de una página web instala (host) un catálogo electrónico de múltiples comerciantes en su servidor. Los usuarios de la página web pueden seleccionar los productos del catálogo y realizar los pedidos on line. El operador de la página web no mantiene una relación contractual con los compradores. Se limita simplemente a remitir los pedidos a los comerciantes, siendo estos últimos los responsables de la aceptación y suministro de los pedidos. Los comerciantes pagan al operador de la página web una comisión, que es un porcentaje de los pedidos atendidos a través de la página web.

En general, se considera que los pagos que se derivan de tales operaciones deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales (art. 7 Modelo de Convenio).

También está el tema de las subastas on line. En este supuesto, el proveedor muestra algunas partidas cuya compra debe efectuarse a través de subasta. El usuario compra los bienes directamente a su propietario, y no de la empresa que opera la página web. El vendedor compensa al

proveedor con un porcentaje de los precios de venta o con una cuota fija.

De nuevo, el criterio general que se mantiene es que los pagos correspondientes a estas operaciones constituyen beneficios empresariales (art. 7 Modelo de Convenio).

Otro tema es el relativo a determinados programas de ventas. En concreto, se considera el caso de un proveedor on line que paga una comisión de ventas al operador de una página web por las ventas efectuadas a través de ella El operador de la página web expone en ésta algunos de los productos del proveedor. Cuando algún usuario hace clic sobre alguno de esos productos, se abre la página *web* del proveedor pudiendo realizarse la compra del producto a través de ella. Cuando el enlace (link) de la página web del operador es utilizado, el proveedor puede identificar la fuente de sus ventas y pagar al operador un porcentaje de comisión si el usuario compra el producto.

En general, se considera de nuevo que los pagos que surgen de este tipo de operaciones responden al concepto de beneficios empresariales (art. 7 Modelo de Convenio).

Un tema específico es también el relativo a las operaciones de adquisición de contenidos. En este caso, el operador de una página web paga a diversos proveedores de contenido por el suministro de nuevos argumentos, información y otros contenidos on-line con el fin de atraer a los usuarios a la página. Alternativamente, el operador de la página web podría contratar un proveedor de contenido para crear nuevos contenidos específicos para la página web.

En este caso, se hace preciso diferenciar las dos posibilidades

contempladas. Por un lado, se considera que en aquellos casos en que el operador paga a un proveedor de contenidos por el derecho a exponer un material sujeto a derecho de reproducción, el pago debe incluirse en la definición de canon en la medida en que la exposición pública del contenido constituye un derecho protegido por el derecho de reproducción del propietario del contenido. Sin embargo, si el operador paga por la creación de un nuevo contenido y, como resultado de un acuerdo contractual, se convierte en el propietario del derecho de reproducción sobre el contenido así creado, el pago no deberá incluirse en el ámbito de los cánones, sino en el de los beneficios empresariales (artículo 7 Modelo de Convenio).

Otro caso es el de una página web en tiempo real basada en los medios de comunicación. En este supuesto, el usuario accede al contenido de una base de datos de material audiovisual sujeto a derecho de reproducción. El emisor percibe ingresos por suscripción y publicidad.

En general, se considera que las cuotas de suscripción o publicidad que deben pagarse en este tipo de operaciones constituyen beneficios empresariales (artículo 7 MC). En la medida en que se entiende que la suscripción sólo permite el disfrute en tiempo real del material web emitido, y no la descarga del material objeto del derecho de reproducción en el disco duro u otro medio del consumidor, se concluye que los pagos correspondientes no son cánones.

## 2. Establecimiento permanente

Un problema latente en los sistemas fiscales del entorno de la OCDE es la dificultad que, sin duda, se pone de manifiesto en la aplicación del tradicional concepto de establecimiento permanente (el fundamentado en el requisito de permanencia, presencia física, de la actividad de una empresa en un país distinto al de su residencia) a la emergente problemática de las operaciones de comercio electrónico.

Aspectos tales como la movilidad que puede predicarse del comercio electrónico y de los medios informáticos, la posibilidad de que una empresa pueda estar implantada en diversos países, sin moverse de su residencia, a través de la Red o de que para operar fuera de su lugar de residencia no precisen de sedes de dirección, sucursales u oficinas, sino simplemente de un sitio web, o, asimismo, la dificultad de determinar el lugar de localización de los servidores, páginas web, etcétera, así como otras cuestiones similares, ponen de relieve la evidente necesidad que existe de replantear el concepto de establecimiento permanente.

Por otra parte, además de esa necesidad de redefinir el concepto de establecimiento permanente, una cuestión también fundamental es identificar qué rentas cabe atribuir a ese establecimiento permanente a efectos de determinar la base imponible objeto de gravamen. Y si los problemas de imputación de rentas al establecimiento permanente son ya importantes en circunstancias generales, las peculiares características de las actividades del comercio electrónico se traducen en un serio agravamiento de tales dificultades.

Todo ello puede convertir en una tarea urgente a medio plazo el redefinir la tipología de las rentas gravables, su calificación y la determinación del concepto de establecimiento permanente sometido a imposición y, en general, a replantearse la utilidad de esa idea en la fiscalidad internacional.

En el ámbito del comercio electrónico, la cuestión es, por tanto, determinar, a partir de los principios y criterios disponibles en la normativa fiscal tanto interna como internacional, aquellos supuestos y operaciones que implican la existencia de un establecimiento permanente en el ámbito de las actividades del comercio electrónico.

Para ello, se considera necesario, primero, identificar el Estado de residencia del sujeto que desarrolla la actividad comercial en internet; segundo, identificar la presencia en el Estado fuente de un establecimiento permanente de ese no residente, y tercero, comprobar en qué medida la actividad realizada en el Estado fuente por el no residente lo ha sido a través del establecimiento permanente, debiendo, en dicho caso, procederse a la imputación al no residente de las rentas obtenidas en el Estado fuente a través del establecimiento permanente.

El MC requiere la existencia de un lugar fijo desde el que desarrollar la actividad, mediante el que la empresa no residente realiza toda o parte de su actividad, considerándose, por tanto, necesaria la existencia de una vinculación física con el Estado fuente. No obstante, la escasa operatividad que el mencionado concepto de establecimiento permanente muestra respecto a la problemática definida por las operaciones de comercio electrónico, ha planteado la necesidad de acometer la adaptación de ese concepto de establecimiento permanente a los nuevos planteamientos y exigencias impuestos por el desarrollo del comercio electrónico.

En recientes trabajos de la OCDE (1999d; 2000a) se presenta como la opción preferida la

fundamentada en la revisión y adaptación del concepto de establecimiento permanente recogido en el MC a la problemática del comercio electrónico. Por tanto, se rechaza de forma explícita tanto el posible abandono en este ámbito del concepto de establecimiento permanente como el diseño, en este contexto del comercio electrónico, de un concepto de establecimiento permanente diferente del empleado en el ámbito del comercio tradicional.

En este sentido, cabe destacar como cuestión fundamental el debate suscitado en torno a la fiscalidad aplicable a los elementos constituidos por el servidor y la página web. El problema es hasta qué punto un servidor o una página web pueden considerarse un establecimiento permanente o, siguiendo la definición expuesta anteriormente, pueden considerarse un «lugar fijo de actividad» a través del que se desarrolla la actividad de la empresa. En este sentido, se considera que un «lugar fijo de actividad» puede ser cualquier objeto físico que sea comercialmente adecuado para el desarrollo de la actividad económica.

En líneas generales, el criterio seguido pasa por considerar que únicamente el servidor tiene la suficiente entidad como para poder constituir un establecimiento permanente, mientras que la mera utilización de una página web instalada en un determinado servidor, y desde la que su titular lleva a cabo operaciones comerciales, se mantiene que no puede ser sometida a imposición en el Estado fuente, al no ser esa actividad constitutiva de establecimiento permanente. Esta diferenciación es especialmente importante, por cuanto la empresa que opera o explota un servidor es generalmente distinta de la empresa que realiza su actividad económica a través de una página web.

Expuesta la conclusión anterior, se procede a continuación a examinar los diferentes aspectos que permiten llegar a ella. Para lo cual se toma como elemento de partida el concepto de establecimiento permanente recogido en el MC, y en particular, el requisito de fijeza (»lugar fijo de actividad») vinculado a la existencia del establecimiento permanente. En este sentido, recordamos que el MC contiene un catálogo de lugares de actividad que constituyen establecimiento permanente, quedando excluidos de dicho ámbito, en particular, elementos tales como los títulos, las cuentas corrientes y los intangibles.

Precisamente, el argumento básico esgrimido para rechazar la consideración de la página web como establecimiento permanente es que dicha página no puede ser considerada un «lugar fijo de actividad» ya que el software y los datos electrónicos que conforman la página no constituyen una instalación, maquinaria o equipo, sino que es algo absolutamente intangible. De acuerdo con el enfoque convencional, sólo los objetos físicos adecuados para servir para el desarrollo de la actividad económica pueden constituir un lugar de actividad.

En cualquier caso, parece evidente que la consideración de la página web como establecimiento permanente plantearía serios problemas. A los de naturaleza técnica, derivados de la propia movilidad de los datos que configuran la página web, cabe añadir los relativos a la propia delimitación del establecimiento permanente. Se refiere, en concreto, a la determinación de si sólo existe el establecimiento permanente en el país donde está situado el servidor que lo hospeda o si, en una visión más amplia, cabe suponer que el establecimiento permanente existe también en cada

uno de los países desde los que se puede acceder a la página web, lo que podría comportar la existencia de establecimientos permanentes en casi todo el mundo.

En el caso del servidor, por su parte, el análisis de la posible existencia de un establecimiento permanente de la empresa dedicada al comercio electrónico debe limitarse al supuesto de la localización en el Estado fuente de un servidor que alberga una página web, utilizado por una empresa no residente para el ejercicio de su actividad. En consecuencia, se rechazan como posibles supuestos de existencia de establecimiento permanente el de localización del servidor en el propio Estado de residencia del gestor (en el Estado de residencia no tendría un establecimiento permanente, sino su domicilio fiscal), y, asimismo, el de localización del servidor en un tercer Estado distinto de aquél en el que se verifica la transacción, o incluso en aguas internacionales o en el espacio aéreo o exterior.

En cualquier caso, un aspecto previo a considerar en esta discusión relativa a la existencia de establecimiento permanente en el caso del servidor es el de la incidencia recaudatoria de la decisión. El problema es de suma importancia, por cuanto el ciberespacio permite vender desde cualquier lugar y, por tanto, una empresa residente de un país no necesitará para actuar en otro país establecer una filial o un establecimiento permanente, sino que podrá vender sus productos, en muchos casos directamente a consumidores finales, desde un paraíso fiscal y a través de los terminales de los clientes, que obtendrán sus productos en numerosas ocasiones de forma on line, cargándose la factura en una cuenta radicada en un banco off shore.

Entonces, si la decisión es favorable al criterio de la existencia de establecimiento permanente, es posible que los contribuyentes del sector opten por situar sus servidores en territorios de baja tributación o en paraísos fiscales, lo que, desde un punto de vista estrictamente técnico, no plantea problema alguno de operatividad. En definitiva, el resultado podría ser una cierta competitividad entre los países en cuanto al trato fiscal aplicable al comercio electrónico con la finalidad de favorecer la atracción de los establecimientos permanentes y, en consecuencia, la localización fiscal del establecimiento permanente en países paraísos fiscales o en territorios de baja tributación, rechazándose las pretensiones impositivas tanto del país de la fuente (donde se encuentre el cliente) como el de residencia (donde se halle la empresa que fabrica o produce los bienes objeto del comercio electrónico).

Expuestas estas matizaciones en torno al servidor, el análisis de su consideración como establecimiento permanente se condiciona, como ya se ha señalado, al requisito de fijeza («lugar fijo de negocios») establecido en el Modelo de Convenio.

En este sentido, se considera que, en la medida en que el servidor esté constituido por un equipo material básico que esté localizado en un sitio determinado en el Estado fuente, y permanezca en ese lugar por un periodo de tiempo suficiente para cumplir el requisito de fijeza («lugar fijo de actividad»), será considerado establecimiento permanente. Asimismo, el lugar (despacho, oficina, etcétera) en que se encuentre situado el servidor tendrá la consideración de establecimiento permanente.

Mayor discusión plantea la consideración como «lugar fijo de actividad» y, por tanto, como estable-

cimiento permanente el supuesto del servidor constituido por un equipo portátil, por definición dotado de movilidad. Así, frente a los planteamientos que tienden a rechazar su consideración como «lugar de actividad», en el ámbito de los estudios recientes de la OCDE se mantiene el criterio de considerar irrelevante que el servidor posea un carácter esencialmente móvil, esto es, que pueda potencialmente desplazarse. Según este segundo enfoque, el requisito de la fijeza del lugar de negocios no consiste en que el equipo no se pueda movilizar, sino en que de hecho no sea movido. Con arreglo a este criterio, por tanto, un ordenador portátil que no se mueva sería considerado un equipo fijo. En cualquier caso, si bien se trata de una idea razonable y, por tanto, aceptable, se plantea el problema básico de su determinación, seguimiento y control.

Asimismo, el criterio seguido en la OCDE es que el servidor, además de un equipo físico (hardware), podría ser incluso el simple alquiler de un espacio en la memoria de un equipo situado en otro país, para ser utilizado en actividades comerciales (no meramente preparatorias o auxiliares) desarrolladas en el Estado de la fuente. Es decir, establecimiento tendría no solo el titular del servidor, que normalmente será el proveedor de acceso o conexión a internet, sino también quien alquile un espacio en la memoria de dicho servidor y, por supuesto, si el propietario o arrendatario del hardware, además, vende a través de internet, tendrá establecimiento permanente, si bien no es preciso que concurra esta última circunstancia.

Otra cuestión que se plantea es en qué medida se precisa la existencia de intervención humana para que se pueda considerar que un equipo constituye un establecimiento permanente de una empresa. En general, el criterio predominante es el de no exigir la presencia de intervención humana para considerar que el equipo constituye un establecimiento permanente. Siguiendo los comentarios al Modelo de Convenio, el requisito en este caso es que el lugar de actividad esté a «disposición» de la empresa. En el ámbito del comercio electrónico, ello implica que la empresa pueda estar presente en el Estado fuente simplemente a través del «derecho a usar» un servidor situado en el mismo.

Sobre esta expresión del «derecho a usar», cabe efectuar diversas matizaciones. Así, por ejemplo, se plantea la cuestión de si ese derecho a usar debe estar fundamentado en el ámbito legal correspondiente o si, por el contrario, es suficiente el uso efectivo del lugar de actividad para admitir que dicho lugar de actividad está a disposición del contribuyente. A su vez, la expresión «lugar fijo de actividad» introduce la cuestión adicional de delimitar una extensión temporal al derecho de uso del lugar de actividad para cumplir el requisito de permanencia y, en consecuencia, poder determinar la existencia de establecimiento permanente.

Por otra parte, en el caso de aquellos planteamientos que requieren alguna presencia subjetiva en el Estado fuente para determinar la existencia de establecimiento permanente, la discusión se centra esencialmente en las cuestiones relativas a:

- si la intervención humana debe necesariamente efectuarse en el país donde el equipo está localizado o si es posible que se realice desde el extranjero;
- si la intervención debe efectuarse por trabajadores de la empresa o por cualquier persona, contratada o no por la empresa, y;
- el nivel de intervención humana que debe exigirse.

Respecto al supuesto específico del equipo automático que no precisa intervención humana para su funcionamiento, el criterio que parece prevalecer es que puede constituir establecimiento permanente. Se considera ilógico exigir la presencia humana para determinar la existencia de establecimiento permanente cuando realmente se trate de actividades en las que, de hecho, no se precise esa intervención humana para generar la renta. En este caso, la cuestión considerada básica es la naturaleza de la actividad desarrollada y la medida en que las actividades desarrolladas a través del equipo constituyen la principal fuente generadora de renta de la empresa.

En cualquier caso, se considera que no existirá un establecimiento permanente cuando las actividades de comercio electrónico efectuadas a través de un equipo informático situado en otro país tengan un mero carácter preparatorio o auxiliar. Recordemos, en este sentido, que el criterio del Modelo de Convenio (artículo 5.4) es que aquellas empresas que, pese a disponer de un lugar fijo de negocios, desarrollen en otro país actividades de carácter preparatorio o auxiliar, no se vean sometidas a imposición en este Estado, al considerarse que dichas actividades no son constitutivas de establecimiento permanente.

En el caso concreto del equipo informático, se considera preciso recurrir al análisis de cada caso en particular para determinar si determinadas actividades desarrolladas a través de dicho equipo deben catalogarse de auxiliares o preparatorias. En principio, entre las actividades que por sí mismas deben clasificarse de auxiliares o preparatorias se incluyen proporcionar un vínculo de comunicación entre los oferentes y los clientes, anunciar

bienes y servicios, transmitir información a través del servidor con fines de eficiencia y seguridad, proporcionar datos de mercado a las empresas y ofrecer información.

No obstante, en la medida en que tales funciones constituyan en sí mismas una parte fundamental y significativa de la actividad total de la empresa, o si otras funciones básicas de la empresa fueran desarrolladas a través del equipo informático, entonces podría hablarse de la existencia de establecimiento permanente. La conclusión, por tanto, es que en el caso de que las funciones desarrolladas por la empresa a través del software y de la información contenida en los equipos informáticos incluya tareas que son en sí mismas relevantes y significativas, en proporción con la actividad comercial que en su conjunto desarrolla la empresa, existirá un caso de establecimiento permanente.

En cualquier caso, existen diferentes criterios sobre lo que constituye una función principal de la empresa. En algunos casos se considera que si la función de ventas de la empresa es desarrollada a través de un equipo informático, con independencia de que el producto sea suministrado *on line* o por métodos tradicionales, dicho equipo constituye un lugar de negocios y, por tanto, puede ser un establecimiento permanente.

En otros casos, se compara con el uso de otros medios de comunicación, tales como el uso de líneas de teléfono para concluir una operación. El argumento es que la actividad esencial de una empresa que vende ciertos productos, físicos o en forma de *software*, es la venta del producto en sí mismo. Por tanto, se considera que los mecanismos de comunicación utilizados en el proceso de venta no deberían originar diferencias de tipo

fiscal según que la operación se haya concluido a través del correo electrónico, el teléfono o a través de un servidor (página web) que conecte el ordenador de la empresa vendedora con el del cliente. Bajo esta perspectiva, sólo en casos excepcionales cabe hablar de la existencia de un establecimiento permañente, por ejemplo, si la transacción relevante (la finalización de un contrato, el pago y entrega de los bienes) es desarrollada plenamente (de forma automática) a través del propio servidor.

Otra cuestión a tener en cuenta, y que se contempla en el Modelo de Convenio (artículo 5, apartados 5 y 6), es la relativa a los supuestos de establecimiento permanente fundamentados en la existencia de un agente dependiente e independiente. Como se ha visto, el criterio mantenido en este punto es que, pese a la ausencia de instalación física, existe un establecimiento permanente cuando una persona desarrolla en un Estado una actividad por cuenta de una empresa no residente, siendo el criterio determinante que dicha persona disponga y ejercite habitualmente el poder de concluir contratos que vinculen a la empresa principal. A su vez, en el caso de intermediarios con un estatuto independiente que actúen en el marco ordinario de su propia actividad, no se calificará a éstos como establecimiento permanente de la empresa no residente.

Bajo esta perspectiva, parece rechazarse la consideración del servidor como establecimiento permanente. Tomando como referencia el contenido del artículo 5 del MC, no puede concluirse que el servidor pueda ser establecimiento permanente por el hecho de ser agente del comerciante, argumentándose que carece de capacidad de decisión y que no tiene posibilidad de concluir negocios en nombre de la

empresa. Se considera al servidor como un sistema telemático de transmisión de información, que carece de capacidad de decisión respecto de las operaciones comerciales que la empresa realiza a través de la página web.

Además, en la medida en que sólo las personas, definidas en los términos del artículo 3 del Modelo de Convenio, pueden ser consideradas agentes, se impide que los servidores puedan ser considerados establecimientos permanentes desde esta perspectiva. Cuestión distinta se considera que se produce en aquellos supuestos en que en el país donde se encuentra situado el servidor exista una organización destinada a la toma de decisiones relativas a los negocios de la empresa. Pero incluso en dicho caso la existencia del establecimiento permanente derivará de la presencia de esa organización decisoria y no de la del servidor.

Una cuestión adicional sobre la problemática relativa a la aplicación de la cláusula del establecimiento permanente «personal» al comercio electrónico es dilucidar si el propio proveedor de servicios de internet (PSI) puede constituir un establecimiento permanente de la empresa que desarrolla su comercio electrónico a través de la página web situada en el servidor poseído y operado por ese proveedor de servicios de internet. Se plantea, por tanto, si la utilización en un Estado de estructuras de telecomunicaciones para el suministro de servicios ligados a internet constituye un supuesto de establecimiento permanente por parte del PSI que, por tanto, presta servicios en el Estado donde se sitúa la sociedad de telecomunicaciones.

El criterio defendido por la OCDE es que, salvo en casos excepcionales, el PSI no constituye establecimiento permanente de las empresas que desarrollan actividades comerciales a través de las páginas web que, a su vez, tienen ubicadas en los servidores de los mencionados proveedores de servicios de internet.

En este sentido, se argumenta que el PSI no es un agente de la empresa a la que pertenece la página web, por cuanto no tiene potestad para concluir contratos en nombre de esa empresa, o, por otra parte, que el PSI puede ser considerado agente independiente que actúa en el ámbito ordinario de sus actividades empresariales, lo que se demuestra por el hecho de que el PSI pueda hospedar las páginas *web* de diferentes empresas. Asimismo, se señala que el PSI no es un representante del propietario de la página web en relación con los clientes de este último, sino que se limita a prestar un servicio al propietario de la página web que éste, a su vez, utiliza en su exclusivo beneficio.

En esta línea argumental, cabe añadir, asimismo, que si para distribuir los productos se puede recurrir a una empresa tradicional de prestación del servicio de transporte, no considerándose a ésta establecimiento permanente, sin que por tanto quepa considerar ningún tipo de vínculo fiscal con el territorio del destinatario tradicional, entonces, criterios de no discriminación llevan a mantener idéntica consideración respecto al PSI, concluyéndose, en definitiva, que las diferencias de trato tributario deben, en su caso, basarse en la sustancia de una transacción y las circunstancias que la rodean, y no en la forma incidental del transporte de la mercancía.

Cabe realizar una consideración final respecto a determinados planteamientos alternativos contrarios a la consideración del servidor o de la página *web* como establecimientos permanentes.

Así, a partir de la premisa de que la solución no puede radicar en convertir cualquier cosa, incluso intangible e imposible de controlar (ya que difícilmente un servidor o una página web pueden ser obligados a llevar contabilidad y a reflejar en ella todas las operaciones que, de un modo u otro, se canalizan a través de ellos), en un establecimiento permanente, se mantiene que la única vía posible para seguir gravando la correspondiente renta empresarial es recurrir a criterios de territorialidad, como la residencia del pagador. Para ello, sería preciso buscar instrumentos para evitar que se genere una indeseable presión fiscal indirecta sobre este último, lo que sería posible obligando a nombrar un representante del vendedor, también a efectos de imposición sobre la renta (representante que en las ventas por correo ya existe a efectos del IVA); y asegurando el control de estas rentas a través de las entidades que, de una forma u otra, intermedian en el pago (bancos, emisoras de tarjetas de crédito, etc.), ya sean residentes o no, así como a través de los propios vendedores y sus representantes en cada Estado en que operan.

Con fecha 9 de enero del 2001. el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha alcanzado un consenso sobre la intepretación de criterios de domiciliación de empresas de comercio electrónico. Según este acuerdo, un web no puede ser en sí mismo establecimiento permanente, y un proveedor de servicios de internet no es, salvo circunstancias muy excepcionales, un agente por el que una entidad pueda ser considerada como establecimiento permanente. Por su parte, un servidor puede considerarse como establecimiento permamente bajo ciertas circunstancias, entre las cuales la más relevante es que las funciones realizadas por él constituyan un elemento esencial de la actividad comercial de la empresa.

## 3. Precios de transferencia y comercio electrónico

Una cuestión fundamental en el ámbito de la fiscalidad internacional es el régimen fiscal de los beneficios obtenidos por empresas vinculadas cuando actúan en diferentes jurisdicciones fiscales. Los precios de transferencia utilizados en las transacciones internacionales entre tales empresas y los ajustes fiscales que, en su caso y como consecuencia de operaciones preferenciales, pueden exigir determinadas soberanías fiscales constituyen una materia compleja, en constante consideración y mutación en la práctica fiscal internacional como consecuencia, entre otras razones, de las prácticas de la denominada «nueva economía o economía en la red» y que, a pesar de ello, tanto en el ámbito de los convenios como en el de las legislaciones internas, no ha sido resuelta de forma completa.

La cuestión de fondo que se plantea es el amplio campo de acción que en el entorno de las empresas asociadas tienen las situaciones de elusión fiscal. En el área de la fiscalidad internacional, los precios de transferencia adquieren especial importancia, ya que pueden ser utilizados para transferir beneficios desde un país que grava tales beneficios a tipos impositivos altos a jurisdicciones fiscales que garanticen un tratamiento fiscal especialmente favorable.

La concepción clásica del precio de transferencia como consecuencia del fenómeno de la economía en red pone de manifiesto varias cuestiones que van a exigir su reconsideración. Entre ellas destacamos:

- El valor añadido de las operaciones se aleja de la transmisión o entrega de productos físicos o mercancías, al ser cada vez más representativo el valor añadido de los servicios y de los bienes inmateriales en general.
- La aparición de redes de intercambio y transmisión de información y servicios intragrupo en empresas multinacionales (intranets), y el tratamiento fiscal a dar a las transferencias de valor a través de aquéllas.
- · La facilidad de acceso al comercio internacional presenta un problema práctico de control de la tributación internacional, dado el crecimiento exponencial de las operaciones transfroterizas. La filosofía de la nueva economía permite el acceso a redes comerciales internacionales no sólo a grandes multinacionales adecuadamente organizadas, y con un documentación precisa y técnicamente solvente, sino a pequeñas y medianas empresas vinculadas con procedimientos de información contable y económica menos desarrollados.
- La complicación en la determinación de los métodos para conocer cuánto se ha producido, dónde se ha generado el beneficio y si el precio de referencia es diferente al precio de mercado entre partes independientes. En este sentido, cabe preguntarse si las directrices sobre fijación de precios de transferencia, actualizados por la OCDE en 1995. son apropiadas para este tipo de operaciones.
- El comercio electrónico revaloriza el papel de los llamados métodos alternativos (p. e., el de distribución de beneficios) para calcular las transacciones a precios de mercado, cuando éstos son, por ahora, los menos conocidos, estudiados y aplicados.

En este sentido, las conclusiones preliminares del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE señalan que las directrices actuales, recogidas en el documento de 1995, son suficientes para el estado actual de las operaciones realizadas por grupos multinacionales que operan en red. En consecuencia, los métodos tradicionales basados en las transacciones deben ser, por ahora, preferidos a la hora de establecer los precios de mercado entre partes independientes. Sin embargo, se acepta que cuando estos métodos tradicionales no puedan ser aplicados debido a información insuficiente sobre transacciones no controladas o debido a la naturaleza de las operaciones empresariales, se podrían utilizar los métodos basados en la distribución de beneficios.

Probablemente, la mejor solución a los problemas que se plantean en este ámbito sea el desarrollo de un sistema de acuerdos previos sobre precios de transferencia (las conocidas APAS) que establezcan cuál debe ser la distribución de los beneficios entre empresas vinculadas, de manera que, de forma negociada, se determine un reparto técnicamente razonable de bases imponibles en función de la actividad realizada en cada territorio, a partir de un beneficio calculado en función de precios de mercado (arm's length prices).

## IV. COMERCIO ELECTRÓNICO E IMPOSICIÓN INDIRECTA

## 1. Impuesto sobre el Valor Añadido

Como señala el informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, CFCE (2000), el IVA se caracteriza por ser un tributo con vocación de generalidad que recae sobre el consumo y que grava las operaciones comerciales en sus distintas formas. En consecuencia, es un tributo que incide sobre las operaciones de comercio electrónico.

En la delimitación de la problemática de la tributación por Impuesto sobre el Valor Añadido del comercio electrónico, deben diferenciarse:

- por un lado, las operaciones realizadas entre empresarios, de las realizadas entre empresarios y particulares;
- por otro, las operaciones intracomunitarias (prestador y clientes de la Unión Europea) de las extracomunitarias (prestador o cliente fuera de la Unión Europea).

La revisión de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido, en línea con las directivas sobre comercio electrónico propuestas por la Comisión Europea, deben permitir que los servicios prestados mediante comercio electrónico en la UE se graven dentro de ella, con independencia de su origen o de la sede del prestador de los mismos. Por su parte, los servicios prestados por esta vía destinados a consumo fuera de la UE no están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La principal dificultad (de control por parte de la Administración tributaria) que genera el comercio electrónico en el ámbito del IVA surge esencialmente en las operaciones on-line, donde todos los elementos son de carácter electrónico. En el caso de operaciones off-line, esto es, aquellas en las que lo único que se efectúa por vía electrónica es el pedido o solicitud por parte del cliente del bien, el problema se plantea en su capacidad para incrementar el número tanto de pequeñas importaciones por particulares como de las pequeñas entregas de bienes con expedición realizadas por operadores comunitarios a los consumidores españoles.

Pasamos, a continuación, un somero repaso de los problemas que puede generar el comercio electrónico, y a los que el IVA debe hacer frente.

## 1.1. Calificación de las operaciones efectuadas

Uno de los problemas tributarios que se plantean cuando se transmiten los bienes o servicios a través de las redes telemáticas es el relativo a la calificación de la operación realizada como entrega de bienes o como prestación de servicios.

En el caso de la contratación electrónica de bienes materiales que no circulan por la red, no se plantean especiales problemas por la circunstancia de llevar a cabo dicha contratación por vía telemática: los bienes se entregan y se transportan por los medios convencionales, y no en formato digitalizado a través de la red. El IVA, por lo tanto, debe aplicarse, según los casos, en alguna de las cuatro modalidades siguientes: operaciones interiores (adquisición de bienes), adquisiciones intracomunitarias, régimen de ventas a distancia o importaciones.

Cuando nos hallamos ante la compraventa de productos materiales por vía telemática y éstos no han de ser objeto de transporte desde otro país, poniéndose a disposición del adquirente en territorio español, se aplica el régimen tributario de las operaciones interiores en su modalidad de «entrega de bienes», sujetándose, en consecuencia, al tipo impositivo correspondiente determinado en la legislación española.

En el supuesto de que la compraventa electrónica tenga por objeto un bien material que sea procedente de un país perteneciente a la UE, nos encontramos ante una «adquisición intracomunitaria» de bienes, en la que el adquirente (si es empresario o profesional) será sujeto pasivo del impúesto y habrá de practicar la autorrepercusión del mismo, aplicando (como en el caso anterior) el tipo impositivo español (artículo 71 Ley del Impuestro sobre el Valor Añadido).

Si en la misma compraventa electrónica de un bien material que sea procedente de un país perteneciente a la UE el adquirente no tiene la condición de empresario o profesional, se aplica el régimen de «ventas a distancia». Según éste, los consumidores particulares pueden adquirir indirectamente, sin desplazamiento físico, sino a través de catálogos, anuncios, etcétera, cualquier clase de bienes, con tributación en origen, si el volumen de ventas del empresario proveedor no excede, por año natural, de ciertos límites.

Por último, si el producto o bien material objeto de la compraventa electrónica procede de países no pertenecientes a la Unión Europea, su introducción en nuestro país constituirá una importación sujeta al IVA, liquidando en Aduana la cuota impositiva correspondiente (artículo 18 LIVA). Y si se trata de una exportación, la operación quedará exenta (art. 21 Ley del Impuestro sobre el Valor Añadido).

Por lo que se refiere a la contratación electrónica de las prestaciones de servicios (no efectuadas a través de la red), tampoco se suscitan problemas relevantes en cuanto a su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, la utilización de la vía telemática para contratar estos servicios no supone ninguna

especialidad respecto del tradicional sistema de contratación basado en el soporte de papel. Se aplica, pues, el régimen previsto para tales operaciones, teniendo en cuenta las reglas de localización del hecho imponible.

Conviene hacer una precisión en cuanto a las operaciones sobre los bienes derivados de la propiedad intelectual. Según el artículo 11.2.4º LIVA, las cesiones de uso se consideran «prestaciones de servicios». Por lo tanto, si nos hallamos ante una cesión de uso de cualquier derecho de la propiedad intelectual contratada por vía telemática, se califica la operación como tal «prestación de servicios», localizándose el hecho imponible en el lugar en que el prestador del servicio tenga la sede de su actividad económica (art. 69 Ley del Impuestro sobre el Valor Añadido).

Ahora bien, si nos encontramos ante una compraventa electrónica de bienes materiales derivados de la propiedad intelectual (un libro en soporte de papel, una película en cinta de vídeo, un programa de ordenador en diskette, etcétera), estaremos, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, según los casos, en alguna de las cuatro modalidades siguientes: opera-ciones interiores (adquisición de bienes), adquisiciones intracomunitarias, régimen de ventas a distancia o importaciones, ya comentadas anteriormente.

Por lo tanto, se puede afirmar que en el caso de la aplicación del IVA sobre la operaciones comerciales electrónicas de bienes derivados de la propiedad intelectual que no circulan por la red, no se producen especiales problemas de calificación. Sin duda, la razón hay que buscarla en la inexistencia de la digitalización de los productos: resulta mucho más clara la diferencia entre una compraventa y una cesión de

uso cuando el soporte empleado no es el telemático.

Sin embargo, existe un supuesto especial que hay que tener en cuenta: el «suministro de productos informáticos específicos», según el art. 70.1.5º, letra e) de la Ley del IVA, es calificado por la propia norma como una «prestación de servicios» cuando el destinatario de los servicios sea un empresario o profesional y esté establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

En definitiva, se puede concluir que, desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica, y por lo que al Impuestro sobre el Valor Añadido se refiere, cuando estamos ante la entrega de bienes o la prestación de servicios que no circulan por la red, resulta irrelevante que el contrato se haya efectuado o no por vía telemática.

Cuando estamos en presencia de operaciones comerciales sobre bienes o derechos relacionados de alguna manera con la propiedad intelectual (que son los que habitualmente se «transportan» o circulan por la red) tiene suma importancia, como ya se ha visto, la calificación de éstos como «compraventas» de productos o como «cesiones de uso». Pues bien, desde el punto de visto del Impuestro sobre el Valor Añadido, igualmente, esta calificación es trascendental, ya que, en el primer caso, nos hallamos ante «adquisiciones de bienes» (bien sea operaciones interiores. adquisiciones intracomunitarias, ventas a distancia o importaciones), mientras que en el segundo caso estamos ante «prestaciones de servicios». El lugar de realización del hecho imponible de ambas modalidades es diverso, por lo que, según cuál sea la calificación adoptada, podrán someterse o no al IVA español.

En relación con la calificación de las operaciones como adquisición de bienes o como prestación de servicios, adquiere suma importancia, por lo tanto, la incidencia de la digitalización en las operaciones comerciales electrónicas.

En este sentido, hay que destacar que las condiciones de adquisición del producto digitalizado pueden consistir sólo en la obtención de un derecho para su uso (calificado por la propia Ley como «prestación de servicios»), o bien puede tratarse simplemente de la adquisición del mencionado producto en soporte telemático, de la misma forma que podría hacerse sobre otro tipo de soporte físico (de forma que estamos ante una «adquisición de bienes»). Lo que parece claro es que puede justificarse una diferencia de tratamiento tributario como la señalada anteriormente sólo por el soporte empleado.

En definitiva, la aparición progresiva de bienes digitales, desmaterializados, es la que plantea ciertas incongruencias en la distinción tradicional entre bienes y servicios. La Comisión Europea se ha inclinado por considerar que todas las operaciones conbienes digitales son prestaciones de servicios.

Por otra parte, en relación con la calificación de las operaciones comerciales electrónicas sobre bienes o servicios que circulan por la red, debe destacarse que existe un supuesto concreto en que la propia Ley del Impuestro sobre el Valor Añadido nos ofrece la calificación tributaria. Se trata de los casos en que el destinatario es un empresario o profesional establecido en España, cuando el objeto de la operación es «el tratamiento de datos por procedimientos informáticos, incluido el suministro de productos informáticos específicos». En tales supuestos, el art. 70.1.5°, letra e) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido califica dichas operaciones como «prestaciones de servicios», estableciendo una regla especial de localización del hecho imponible en la sede del destinatario y provocando una inversión del sujeto pasivo del impuesto.

Por último, conviene señalar que, a diferencia de lo que ocurre cuando la transmisión de los bienes o servicios se realiza por los sistemas convencionales, en el caso presente (en el que circulan por la red), desde el punto de vista de la imposición indirecta, tiene relevancia la utilización de la vía telemática. No sólo por el hecho de la digitalización de los bienes o servicios, que puede provocar dudas sobre la existencia de una auténtica entrega de bienes, tanto a efectos del IVA como de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, como de los impuestos aduaneros. También tiene relevancia por una circunstancia (que afecta tanto a la imposición directa como a la indirecta y que se escapa de los problemas de calificación) como es la dificultad por parte de las administraciones tributarias en el control de las operaciones realizadas por vía telemática.

 1.2. Localización de las operaciones comerciales electrónicas. Obligaciones formales

Un problema relevante vinculado a la tributación del tráfico mercantil de bienes y servicios en la red consiste en la determinación del lugar de realización del hecho imponible en el IVA. A título de ejemplo, pensemos en un establecimiento permanente de una empresa virtual que opera electrónicamente y que presta servicios a través de la red; la pregunta es inmediata ¿ cuál será el criterio para gravar las operaciones? Resulta, pues, evidente que el e-comercio oculta de forma significativa los vínculos entre el lugar de suministro efectivo, el lugar de localización de la empresa y el lugar donde se consume el servicio. Definir el principio de tributación (origen/ destino), a nivel operativo, exige determinar como se caracteriza dicho lugar de emisión/consumo en la red, para exigir la imposición en el lugar de realización del hecho imponible.

En el IVA resulta fundamental conocer si los sujetos pasivos se hallan o no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, a efectos de diferenciar las operaciones interiores de las adquisiciones intracomunitarias v las importaciones. A este respecto, el art. 84.2 LIVA, determina que «a los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal, aunque no realicen las operaciones sujetas al Impuesto desde dicho establecimiento». Por su parte, el art. 69.2 de la LIVA prescribe que «a los efectos de este impuesto, se entenderá situada la sede de la actividad económica en el territorio donde el interesado centralice la gestión, y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional, siempre que carezca de establecimientos permanentes en otros territorios».

La localización de las operaciones comerciales electrónicas en el IVA dependerá de su calificación como adquisición de bienes (operaciones internas), adquisición intracomunitaria, régimen de ventas a distancia, importación o prestación de servicios.

Cuando nos hallamos ante operaciones interiores en su modalidad de «entrega de bienes», según establece el artícu-

lo 68.1 LIVA, éstas se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquiriente en dicho territorio. En el supuesto de que se trate de una adquisición intracomunitaria de bienes, el adquiriente (que debe ser empresario o profesional) será el sujeto pasivo del impuesto y habrá de practicar la autorrepercusión de éste, tal como determina el artículo 71 LIVA. Por lo tanto, la operación se localiza en destino, al menos mientras continúe en vigor el régimen general transitorio de las operaciones intracomunitarias vigente y hasta la instauración del régimen definitivo de tributación en origen.

Por su parte, el criterio para la localización territorial de las ventas a distancia varía en función del volumen de operaciones realizadas por el sujeto pasivo (que es el empresario vendedor: aquí no se produce inversión del sujeto pasivo) durante el año natural precedente o durante el año en curso con destino a un Estado miembro determinado. Si tales operaciones con destino al territorio español de aplicación del IVA exceden de 4.550.000 pesetas, las entregas de los bienes se entenderán localizadas en el país de destino y sujetas, por consiguiente, al IVA español. En caso contrario, si el volumen de operaciones es inferior, las entregas de bienes se localizarán en el Estado miembro de origen donde esté situado el sujeto pasivo vendedor, salvo que éste ejercite la opción por la localización de la operación en el país de destino donde resida o esté establecido el comprador (artículo 68.4 Lev del Impuestro sobre el Valor Añadido).

A su vez, si el producto objeto de la compraventa electrónica procede de países no pertenecientes a la UE, su introducción en nuestro país constituirá una im-

portación sujeta al IVA, liquidando en Aduana la cuota impositiva correspondiente (art. 18 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido). Hay que tener en cuenta que, como consecuencia de la entrada en vigor del mercado interior en la Unión Europea, todo el territorio de ésta debe tener la misma consideración, por lo que la entrada en el país de un bien procedente de otro Estado miembro no será importación si en este último se sometió al bien en cuestión al régimen de las importaciones. Asimismo, si el producto de la contratación electrónica es exportado fuera de la UE, estará exento del impuesto (art. 21 Ley del Impuestro sobre el Valor Añadido).

Por lo que se refiere a la contratación electrónica de las prestaciones de servicios, debe tenerse presente el art. 69 Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece la regla general para la localización de las prestaciones de servicios en el territorio donde el prestador de éstos tenga la «sede de su actividad económica» o, en su defecto, en el domicilio de quien los preste. Por otra parte, el art. 70 de la misma norma determina una serie de reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios. Entre ellas destaca la relativa a los servicios localizados en la sede del destinatario, y que determinan la inversión del sujeto pasivo (artículo 70.1.5° Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).

Éste es el criterio opuesto a la regla general de localización del servicio en la sede del prestador del mismo. Cualquiera que sea su origen, los servicios que se detallan en el citado artículo se consideran localizados en nuestro ámbito territorial de sujeción cuando se den las dos siguientes condiciones: a) que el destinatario de los servicios sea un empresario o profesional, y b)

que radique en el territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica o tenga en él un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio.

Entre los servicios que se consideran localizados en la sede del destinatario destacan, en cuanto a la materia que nos ocupa, los dos siguientes: las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial [letra a)], así como el tratamiento de datos por procedimientos informáticos, incluido el suministro de productos informáticos específicos [letra e)]. En estos casos, en que el hecho imponible se localiza en la sede del destinatario, éste será el sujeto pasivo, por inversión del impuesto. De ahí que queden excluidos de la regla especial de localización los supuestos en que el destinatario, domiciliado en la UE no sea empresario o profesional, o los servicios recibidos no estén relacionados con el desarrollo de su actividad.

Asimismo, debe realizarse otra precisión, en relación esta vez sólo con la letra e) del mencionado artículo 70.1.5º LIVA. La regla especial de localización sólo se refiere al «suministro de productos informáticos específicos». Luego no se incluyen los programas de ordenador estándar; por lo que, cuando nos hallemos ante la adquisición de este tipo de productos, habrá que calificar la operación como una entrega de bienes.

Por otra parte, las dificultades de identificar y ubicar al sujeto pasivo generan un conjunto de problemas de índole técnica, como la necesidad de designar a un representante fiscal permanente en la jurisdicción fiscal de referencia, aunque el prestador del servicio electrónico nunca haya estado en

territorio de ese Estado, así como los problemas de implementación de un sistema operativo de devolución de impuestos a los no residentes cuando se desconoce la identidad del sujeto beneficiario de la devolución.

No podemos olvidar tampoco las obligaciones de registro de los operadores no comunitarios en el IVA, planteándose la duda, en el caso de sujetos pasivos con gran movilidad, respecto a la necesidad de un único registro a nivel de toda la UE, o bien un registro individualizado en cada Estado afectado por su actuación. Se trata. según la CFCE, de una de las cuestiones más polémicas. La adopción del registro único no debería ser apoyada por España. La razón es que no parece justificable un reparto de los ingresos fiscales procedentes de este tipo de operaciones en función de las preferencias de los operadores por el registro en uno u otro país, amén de la competencia entre países que se podría generar para facilitar el registro en el propio país. Parece más conveniente el registro obligatorio en todos los países donde se opera, facilitando al máximo los trámites formales de dicho registro (p. e., procedimientos de registro múltiple automático).

Otros temas relevantes considerados por la CFCE se refieren a:

• Identificación del destinatario de las operaciones por parte de los operadores no comunitarios, por cuanto éstos deben dar un tratamiento tributario diferente a las prestaciones de servicios de comercio electrónico, según que los destinatarios sean empresarios o consumidores finales. Por consiguiente, debe establecerse un sistema sencillo y eficaz que permita al prestador no comunitario discernir si está sirviendo a un empresario o a un consumidor final.

• Control de las prestaciones de servicios efectuadas *on-line* por operadores no comunitarios para consumidores finales de la UE. En este sentido, podría pensarse la posibilidad de imponer algún tipo de responsabilidad que afecte al destinatario de los servicios cuando no se haya repercutido el IVA, en línea con la medida adoptada para los servicios de telecomunicación que comentamos más adelante.

Vinculado a esta cuestión esta el problema de determinar si una determinada prestación de servicios se produce en la UE. La determinación del lugar de consumo debe, además, poderse verificar de forma segura, ya que, en caso contrario, el consumidor se limitaría a comunicar un domicilio fuera de la UE. A este respecto, se podría aplicar un sistema similar al aplicado a los servicios de telecomunicaciones (domicilio del destinatario o de ubicación de la sucursal bancaria desde la que se produce el pago).

En cuanto al tema específico de la localización de los servicios de telecomunicación, el Conseio de la Comunidad Europea adoptó la Decisión, de 17 de marzo de 1997. por la que se autorizaba a los estados miembros a aplicar una excepción a lo dispuesto en el art. 9 de la Sexta Directiva en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (77/388/CEE), de 17 de mayo, para que los servicios de telecomunicación se puedan localizar donde radique la sede o establecimiento del destinatario, debiendo en estos casos aplicar también las excepciones contenidas en la letra b) del apartado 3 del citado artículo, con objeto de evitar distorsiones de competencia.

En cumplimiento de dicha decisión, la Ley 9/1998, de 21 de abril, modifica el art. 70 LIVA para incorporar los nuevos criterios de localización de los servicios de te-

lecomunicación, que tributarán en lo sucesivo en el lugar donde radique la sede o establecimiento permanente del destinatario, salvo que éste no tenga la condición de empresario o profesional y resida en un Estado miembro, en cuyo caso se aplicará el criterio de la sede del prestador. Iqualmente. v de acuerdo con la decisión del Consejo, se aplican también las disposiciones del art. 9.3 b) de la Sexta Directiva para vincular la tributación de determinados servicios de los indicados al lugar de su efectiva utilización.

Finalmente, se introduce un supuesto de responsabilidad solidaria en la deuda tributaria correspondiente a «los destinatarios de los servicios de telecomunicación que hubiesen admitido las facturas o documentos sustitutivos relativos a los mismos cuando no aparezca en ellos repercutido el impuesto en la forma establecida reglamentariamente y siempre que el prestador no esté establecido en la Comunidad Europea» (art. 87.1.2º Ley del Impuestro sobre el Valor Añadido).

#### 2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

El desarrollo del comercio electrónico puede, en esta parcela de la fiscalidad, multiplicar el número de operaciones de entrega de bienes y transmisiones de derechos entre particulares (por ejemplo, las subastas en internet). Como señala la CFCE, el gravamen efectivo de estas operaciones presenta serias dificultades de control, por lo que deberá facilitarse al máximo el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Adicionalmente, como en España se trata de un impuesto cedido a las comunidades autónomas, deberán desarrollarse medidas de armonización

fiscal interna de este tributo si se avanza en la capacidad normativa de aquéllas, en relación con el tratamiento de operaciones de comercio electrónico, por la facilidad de deslocalización.

A su vez, este impuesto, que grava determinados documentos notariales, mercantiles y administrativos (actos jurídicos documentados), puede verse afectado por el desarrollo de nuevas modalidades de pago, que pueden encuadrarse bajo la denominación de «dinero electrónico».

## 2.1. Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Por lo que respecta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD, el artículo 6.1. a) del texto refundido de la ley de dicho impuesto determina que «el impuesto se exigirá por las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero. cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España. No se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos de naturaleza inmobiliaria, sitos en territorio extranjero, ni por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español».

Por consiguiente, establece el citado art. 6 que el impuesto se exigirá por las transmisiones onerosas de bienes y derechos que estuvieren situados, pudieren ejercitarse o hubieran de cumplirse en España. Ésta es la regla básica que tiene carácter absoluto para

los bienes inmuebles. No obstante, para los restantes bienes y derechos, el criterio de territorialidad se completa con el de la residencia: cuando el sujeto pasivo sea residente en España, la transmisión quedará sujeta aunque se refiera a bienes situados en el extranjero o a derechos que surtan efecto fuera de España, siempre que el acto o contrato hubiera sido celebrado en territorio español.

Aquí se pueden reproducir los comentarios efectuados anteriormente cuando se analizaban las dificultades en la localización de los sujetos en el IRPF, respecto del criterio del «lugar de obtención de rentas» para fijar la residencia en España. Es decir, los problemas en torno a si la obtención de tales rentas se puede realizar a través de un servidor o de una página web del vendedor situada en el país del comprador.

Por otra parte, también puede resultar problemática la determinación del lugar de celebración de la transmisión patrimonial onerosa. Téngase en cuenta que, dependiendo de que dicho lugar de celebración se sitúe en España, y siempre que el sujeto pasivo sea residente en nuestro país, se aplicará o no la norma tributaria española. Aquí habrá que aplicar los principios generales del Derecho para determinar el lugar de celebración del contrato electrónico. El segundo párrafo del art. 1262 CC aplica la teoría de la cognición. Así, cuando la aceptación se realiza por medio telemático, el contrato sólo puede entenderse perfecto, y por lo tanto vinculante, desde que dicha aceptación llega a conocimiento de quien efectuó la oferta. El contrato, en tal caso. se presume celebrado en el lugar en que se realizó dicha oferta.

En cuanto al devengo, hay que señalar que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas es de devengo instantáneo. Concretamente, en relación con esta primera modalidad dispone el art. 52. 1. a) del texto refundido de la ley del impuesto, que el devengo se entenderá producido el día en que se realice el acto o contrato gravado.

A este respecto, hay que tener en cuenta, que en los casos en que medie alguna condición. el art. 2. 2 del texto refundido de la ley del impuesto distingue: si ésta es suspensiva, el impuesto no se liquidará hasta que se cumpla. Lo cual es lo mismo que decir que el devengo se subordina al cumplimiento de la condición, aunque el aplazamiento de la liquidación debe hacerse constar en la inscripción registral, si ésta es procedente. Cuando la condición sea resolutoria, el devengo queda inalterado, pero cuando la condición se cumpla nacerá el derecho a la devolución.

Cuando se utiliza la vía telemática para realizar operaciones de tráfico civil o no empresarial, pueden plantearse problemas para determinar el devengo de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITPAJD. ¿Cuándo se entiende realizado el acto o contrato gravado: en el momento en que la aceptación llega a conocimiento del ofertante o bien en el momento en que el aceptante emite la declaración?

Dado que no existe una requlación específica que señale el momento y el lugar de formación de los contratos electrónicos, se aplican las reglas previstas para la contratación entre ausentes. El segundo párrafo del art. 1262 del Código Civil, como ya se ha señalado, aplica la teoría de la cognición. Así, cuando la aceptación se realiza por medio telemático, el contrato solamente puede entenderse perfecto y, por lo tanto, vinculante desde que dicha aceptación llega a conocimiento de quien realizó la oferta.

Por último, hay que tener presente también, en relación con este tributo, la problemática que plantea la digitalización de los productos objeto del gravamen. Si nos hallamos ante una compraventa electrónica entre particulares españoles de un producto digitalizado, pueden aparecer problemas de calificación de la operación como una auténtica adquisición de «bienes», así como las ya comentadas dificultades en la localización de los suietos intervinientes en la contratación y los problemas en el control de dichas operaciones.

#### 2.2. Actos Jurídicos Documentados

El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados es la tercera de las modalidades del ITPAJD. A su vez, el vigente IAJD comprende tres modalidades: el gravamen sobre los documentos notariales, los mercantiles y los administrativos.

El art. 33. 1 del TR del ITPAJD se ocupa de la tributación de los documentos mercantiles, proclamando que «están sujetas las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquéllas, los resguardos o certificados de depósitos transmisibles, así como los pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación establecida por diferencia entre el importe satisfecho por la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento».

Y es el art. 76. 3 del Reglamento del Impuesto (RD 828/1995, de 29 de mayo) el que reconoce la validez jurídica, a efectos tributarios, de los documentos electrónicos, al expresar que «a los efectos de lo dispuesto anteriormente, se entenderá por documento cualquier

soporte escrito, incluidos los informáticos, por los que se pruebe, acredite o se haga constar alguna cosa». La tesis de la Administración tributaria es que siempre que el soporte de que se trate permita acreditar materialmente los elementos constitutivos del acto a que se refiere, se produce la sujeción al impuesto, más aún si ese soporte permite, mediante el tratamiento informático que proceda, obtener como subproducto un documento escrito.

Una jurisprudencia, tan reciente como reiterada, considera documento «el soporte escrito con el que se prueba, acredita o hace constar alguna cosa». Concepto que comprende, como elementos más significativos, los soportes magnéticos y lógicos o cualesquiera otros mediante los que, utilizando ordenadores u otras máquinas, pueden escribirse y leerse cosas. En cuanto a la posibilidad de que los valores representados en títulos se emitan, además de en papel, en otros soportes, entre los que, sin duda, cuando se emite en masa, los que sean legibles por medios mecánicos tienen una importancia primordial, hay que concluir que el gravamen documental no tiene ninguna vinculación teórica especial con el soporte de papel, por lo que se someterán a gravamen cualesquiera que sea el soporte, siempre que sea escrito, cosa que se demostrará por el hecho de que se pueda leer directamente o utilizando medios mecánicos.

Por lo tanto, no parece existir inconveniente alguno en gravar todo tipo de documentos, también los informáticos. Ello no es óbice para efectuar una crítica al gravamen documental, en su conjunto. Es decir, se puede criticar el que se someta a tributación una manifestación que no denota una auténtica capacidad económica y que lo único que

comporta es un enorme lastre en el tráfico jurídico y económico. Pero esta crítica es extensible a los documentos tanto en soporte papel como en soporte informático. Por lo tanto, si el legislador considera que se deben gravar los documentos (y del redactado del TR y del Reglamento se infiere claramente esta conclusión), puede hacer tributar a todo tipo de documentos: en soporte papel y en soporte electrónico.

Por lo que se refiere al funcionamiento y desarrollo del comercio electrónico, parece clara la incompatibilidad con un gravamen como el de AJD, aunque habría que evaluar si alguna de las variantes de dinero electrónico realiza funciones de giro a efectos fiscales.

#### 3. Impuestos especiales

En relación con los impuestos especiales, el principio de territorialidad sirve para determinar quiénes o qué hechos o situaciones quedan sujetos a lo dispuesto en la norma tributaria. En general, están sujetos los productos fabricados, importados o introducidos en el territorio de aplicación de cada impuesto.

Teniendo en cuenta, además, que los productos objeto de estos tributos no pueden circular a través de la red, no se plantean en el ámbito del comercio electrónico problemas de localización de los sujetos ni problemas de calificación de las operaciones, ni siquiera especiales dificultades en el control tributario, puesto que existen en este tipo de impuestos unas específicas normas bastante exhaustivas sobre el citado control administrativo. que hacen muy difícil el fraude fiscal en este ámbito por la circunstancia de emplear la vía telemática para contratar.

#### 4. La tributación del juego

No queremos finalizar este trabajo sin señalar que el comercio electrónico afecta también a la actividad del juego, con la aparición de los denominados «casinos virtuales», instalados, por regla general, en paraísos fiscales. Resulta evidente, pues, la necesidad de estudiar la incidencia que la posibilidad de apostar a través de la red puede tener en los recursos presupuestarios del Estado como administrador en régimen de monopolio de determinados juegos, así como los mecanismos de control e identificación de las partes intervinientes en actividades de juego en red.

#### V. A MODO DE CONCLUSIÓN

El intenso desarrollo de las tecnologías de la información ha tenido su reflejo en el ámbito mercantil mediante la introducción, fomento y generalización de las operaciones por vía electrónica. El papel de las administraciones públicas, desde la perspectiva de la eficacia de los mercados electrónicos, puede resumirse en una doble misión:

 Garantizar, en colaboración con las organizaciones que operan en ese espacio, la seguridad de las transacciones desarrolladas en este ámbito, de la misma manera que son las garantes del libre funcionamiento de la economía en los mercados no virtuales. Tratar de que los mercados «virtuales» sean competitivos y funcionen, creando las instituciones necesarias para ello, exige un conjunto de intervenciones públicas o mixtas, a escala supranacional, que permitan definir y hacer respetar los derechos de propiedad en el ciberespacio, establecer mecanismos que obliguen a cumplir los contratos, posibilitando la resolución de conflictos en la interpretación de los mismos, y proporcionar una infraestructura monetaria a través del «dinero electrónico» de general aceptación. A estas funciones primarias de regulación pública deberíamos añadir actuaciones que prevengan algunos posibles abusos, como cierta legislación protectora de los consumidores frente al fraude, control y diseño de productos, a nivel de seguridad, etc., en un mercado virtual de dimensiones mundiales.

 Vincularse a las iniciativas de organismos internacionales centradas en la creación de un entorno fiscal que posibilite el desarrollo armónico del comercio electrónico, y ello conforme a los principios de seguridad jurídica (las obligaciones tributarias deben ser claras, transparentes y previsibles), de neutralidad fiscal (toda forma de comercio, electrónico o convencional, debe gravarse de la misma manera), eficacia y equidad (evitar situaciones de doble imposición internacional o fraude) y flexibilidad (adaptabilidad a entornos cambiantes).

#### **BIBLIOGRAFÍA**

- AAGE SKAAR, Arvid (2000), «Erosion of the concept of permanent establishment: Electronic commerce», *Intertax*, vol. 28, 5, págs. 188-194.
- BAENA AGUILAR, A. (2000), «Tributación del comercio electrónico», *Carta Mercantil*, número 9, págs. 35-44.
- CARBAJO VASCO, D. (2000). «La Administración tributaria y el comercio electrónico ¿Un problema o una solución?», Ministerio de Industria y Energía, *Economía Industrial*, nº 326.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (1998): «De la fiscalidad del *software*», *Tribuna Fiscal*, número 91.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL IMPACTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA (2000), «Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española», Instituto de Estudios Fiscales, Secretaría de Estado de Hacienda, Ministerio de Hacienda.

- DEPARTMENT OF TREASURY (1996), Selected Tax policy Implications of Global Electronic Commerce, noviembre.
- HORTALÁ I VALLVÉ, J. ROCCATAGLIA, F., y VA-LENTE, P. (2000), *La fiscalidad del comercio electrónico*, Ciss-Praxis, Monografías Fiscales.
- JUAN Y LEDESMA, A., Y CUEVA GONZÁLEZ-CO-TERA, A. (2000), «The tax treatment of software», *European Taxation*, vol. 4, nº 7, páginas 276-280.
- OCDE (1998), Electronic commerce: A discussion paper on taxation issues, OCDE.
- (1999a), Business-to-business electronic commerce: Status, economic impact and policy implications, OCDE.
- (1999b), OECD forum on electronic commerce. Report on the forum, OCDE.

- (1999c), A Global Action Plan for Electronic commerce, OCDE.
- (1999d), Electronic commerce: Application of the existing permanent establishment definition, octubre.
- (2000a), The application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce, marzo.
- (2000b), Treaty characterization issues arising from electronic commerce, marzo.
- OLIVER CUELLO, Rafael (1999a), *Tributación* del comercio electrónico, Tirant lo Blanch, Valencia.
- (1999b), «El comercio electrónico: perspectiva tributaria», Actualidad Informática Aranzadi, págs. 1-15.

- REYERO FOLGADO, R. (2000), «Presente y futuro de la tributación del comercio electrónico», *Impuestos*, nº 13, págs. 13-30.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (1997), «Los efectos de la fiscalidad en el marco de los convenios de doble imposición internacional. Análisis del caso español», *Papeles de Trabajo*, 3/97, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- SCHWARZ, J. S. (1999), "Transfer pricing and electronic commerce". Bulletin for International Fiscal Documentation, Julio, International Bureau of Fiscal Documentation.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (1999), «La calificación de los cánones en los programas de ordenador en el convenio impositivo entre España y Estados Unidos», Estudios Financieros, 192, págs. 97-144.

#### Resumen

Los estados y las organizaciones internacionales y supranacionales han mostrado su preocupación por cuanto el empleo de las nuevas tecnologías de la información en las relaciones comerciales, especialmente en el ámbito internacional, pueda suponer una caída de la recaudación fiscal, motivada, básicamente, por los problemas de calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones realizadas en el comercio electrónico, las dificultades en la localización de las actividades comerciales en un ámbito telemático y, finalmente, los problemas con que se encuentran las administraciones tributarias para controlar las transaciones comerciales electrónicas y luchar contra el fraude en este terreno. Estas cuestiones tributarias conflictivas afectan, principalmente, a los impuestos sobre la renta (personal y societaria) y al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Palabras clave: impuestos, comercio electrónico, fiscalidad internacional.

#### **Abstract**

The international states and organizations have expressed their concern over the fact that use of new information technologies in trade relations, particularly on an international level, may entail a decline in tax revenue, caused basically by the problems of classifying the income obtained and the transactions carried out in electronic commerce, the difficulties in localizing commercial activities in a telematic environment and, finally, the troubles that the tax authorities have in monitoring electronic commercial transactions and combatting fraud in this area. These conflictive tax questions mainly affect taxes on income (personal and corporate) and Value Added Tax.

Key words: taxes, electronic commerce, international taxation.

JEL classification: H30, H87, H89.