

PLANTEAMIENTO DE LOS REPRESENTANTES  
DEL SECTOR PRIVADO RESPECTO DE LA  
FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

---



## **5. PLANTEAMIENTOS DE LOS REPRESENTANTES DEL SECTOR PRIVADO RESPECTO DE LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

### **5.1. Introducción**

Esta Comisión es plenamente consciente de la necesidad de incorporar a sus trabajos los planteamientos de los representantes de instituciones, públicas o privadas, implicadas en el comercio electrónico y, en particular, a las empresas que operan en el mismo. De esta forma, se ponen en práctica algunos de los principios que deben informar el tratamiento fiscal del comercio electrónico y, en especial, la coordinación entre los intereses públicos y privados a la hora de delimitar su tratamiento tributario. (Ver Capítulo 3).

Por otra parte, siendo el comercio electrónico una actividad en la que intervienen operadores privados y públicos de muy diversa naturaleza, es imprescindible conocer su postura respecto a la incidencia de la fiscalidad en el comercio electrónico, pues sus planteamientos pueden ser diferentes. Asimismo, es importante establecer la opinión de los operadores, de los usuarios y de los consumidores que utilizan la Red y obtienen productos y servicios a través del comercio electrónico.

### **5.2. Aportaciones del sector privado**

Para obtener esta información, se ha invitado a las instituciones y entidades privadas que se citan en el Capítulo 1 de este Informe, tanto para darles conocimiento de las actividades y fines de la Comisión, como para que expusieran en diferentes sesiones de la misma sus opciones y opiniones respecto del impacto de la fiscalidad en el comercio electrónico.

Asimismo, se solicitó a todas las entidades e instituciones que se mencionan en el Capítulo 1 de este Informe que presentaran por escrito sus propuestas y recomendaciones sobre la fiscalidad del comercio electrónico para obtener una posición asentada y firme en este tema (particularmente, porque el debate en la Comisión tenía, entre otra de

sus finalidades, estimular al sector privado español para interesarse por las relaciones entre el sistema tributario y el comercio electrónico) y para disponer de una reflexión amplia y sistemática respecto de esta cuestión.

Por su parte, la [FNMT](#), aun no siendo una entidad privada, participó también en estas reuniones, dado su importante papel en áreas muy ligadas al desarrollo del comercio electrónico, vgr. la firma electrónica y su implicación en la gestión tributaria, especialmente, en las declaraciones telemáticas.

El hecho es que no todas las entidades invitadas a diversas sesiones de la Comisión acudieron, ni todas las que asistieron han considerado oportuno aportar sus opiniones con respecto a la fiscalidad del comercio electrónico, tal y como se refleja en las Actas de esta Comisión; por ello, este Capítulo se limita a reunir y sintetizar las posturas de los representantes del sector privado presentadas por escrito en esta Comisión.

Han presentado documentos las siguientes entidades:

- [Asociación Española de Comercio Electrónico \(AECE\)](#).
- [Asociación Española de Empresas de Tecnologías de la Información \(SEDISI\)](#).
- [Asociación Nacional de Industrias Eléctricas y Telecomunicaciones \(ANIEL\)](#).

La [Confederación Española de Organizaciones Empresariales \(CEOE\)](#), por su parte, ha señalado, en carta de 4 de febrero de 2000, que apoya la postura de las tres asociaciones anteriores (no siempre coincidente).

[VISA-España](#), asimismo, ha informado a esta Comisión que ve representada su posición por [SEDISI](#).

Desde el punto de vista de los usuarios, se cuenta con el planteamiento de [la Asociación de Usuarios de Internet \(AUI\)](#).

Por último, la **FNMT** envió un breve documento cuyo eje central era recomendar la modificación de la Ley General Tributaria, para adaptar toda la estructura del procedimiento de gestión tributaria (liquidación, Inspección, recaudación, etc...) al comercio electrónico y a las nuevas tecnologías.

Dada la diversidad de posturas presentadas en los informes del sector privado, esta Comisión hará suyas algunas de las propuestas del sector (evitando reiterar las que ya se han recogido en Capítulos anteriores) y en otros supuestos no aceptará las mismas, criticando sus planteamientos.

#### **RECOMENDACIÓN**

98. Adaptar el procedimiento de gestión tributaria que figura en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, a las nuevas tecnologías.

### **5.3. Propuestas y recomendaciones del sector privado**

Del análisis de los documentos mencionados *ut supra* pueden extraerse las siguientes conclusiones:

#### ***5.3.1. Principios generales que deben informar la fiscalidad del comercio electrónico***

Son los siguientes:

##### a) Neutralidad

Se parte de la premisa de que no deben establecerse nuevos impuestos que graven el comercio electrónico, especialmente el *bit tax*, y de que tampoco deben producirse diferencias entre la imposición sobre las distintas formas de comercio, de modo que

puedan generarse ventajas o desventajas comparativas entre ellas que condicionen las tendencias de los operadores o consumidores.

El sector privado manifiesta que: *“El necesario fomento del comercio electrónico como impulsor de la economía en un futuro muy cercano no puede verse obstaculizado por una regulación discriminatoria en comparación con las formas de comercio tradicional”*.

Por ejemplo, SEDISI no está conforme con la clasificación adoptada (según ellos, de manera unilateral) por la Comisión Europea, en el sentido de considerar toda transacción por medios electrónicos de bienes digitalizados como prestación de servicios a efectos del IVA porque, *“si bien puede resultar una forma simplificada de agrupar los denominados “servicios de la sociedad de información” bajo un mismo parámetro a efectos fiscales, la gran diversidad de productos digitalizados (libros electrónicos, MP3, software, etc.) impide tal clasificación por atentatoria del principio de neutralidad. Ejemplo de esta vulneración es el tratamiento de los libros cuyo tipo se vería elevado al 16% (en vez del 4%), por el mero hecho de digitalizarse”*.

Por tanto, SEDISI se opone, con carácter general, al hecho de que un comerciante se vea impelido a tomar decisiones de índole económica, en función del método de comercialización de su producto o servicio adoptado, y es favorable a que se atenga únicamente a la naturaleza intrínseca del bien o producto en cuestión (por ejemplo, para ella un *e book* = libro). Esta tesis, sin embargo, contrasta con los planteamientos de otras entidades que entienden no discriminatoria por sí misma la calificación de estas operaciones como prestaciones de servicios, considerando que lo esencial sería la no discriminación en los tipos de gravamen que recaen sobre las mismas.

#### b) Eficiencia

Los costes administrativos derivados de las obligaciones tributarias relativas al comercio electrónico (esencialmente de carácter formal) deben ser los mínimos posibles. No deben imponerse trabas a esta forma de comercio mediante el establecimiento de obligaciones formales que supongan menoscabo de la agilidad con la que deben desarrollarse las transacciones. Por el contrario, debe fomentarse la utilización de medios telemáticos para el cumplimiento de estas

obligaciones porque impulsarán esa forma de comercio y reducirán los costes de cumplimentación.

Se entiende que el sector privado no enuncia adecuadamente este principio, ya que la eficiencia se refiere a la relación entre la variable costes y otra variable, faltando la exposición de esta segunda. En realidad, lo que desean es la simplicidad en la gestión tributaria, principio ya aceptado por esta Comisión.

c) Seguridad jurídica y simplicidad

Las normas fiscales aplicables han de ser claras y sencillas en su implementación, de modo que los operadores puedan conocer el tratamiento fiscal a otorgar a cada operación, sin perjudicar la agilidad con la que han de desarrollarse las transacciones en la Red.

Parece que de este principio se pretende deducir otro objetivo general que, para las Administraciones Públicas, señalan los operadores privados: el fomento de las nuevas tecnologías, en el cual coincide esta Comisión.

Con el fin de agilizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, entienden que la Administración Tributaria española debe posibilitar a los mismos, con las garantías que sean necesarias, la utilización de medios telemáticos en sus relaciones con la Hacienda Pública: facturación telemática, contabilidad, presentación de consultas y escritos en vía económico-administrativa, etc...Igualmente debe publicar y actualizar toda la información normativa de índole fiscal que pueda resultar de interés; repitiéndose, de esa forma, las propuestas que figuran en el principio anterior.

d) Eficacia y equidad

Deben establecerse reglas que, sobre la base de los principios constitucionales en materia tributaria, eviten los supuestos de doble imposición o de nula imposición, permitiendo que las Administraciones Fiscales dispongan de mecanismos de control adecuados en aras a la prevención del fraude o la evasión fiscal.

Nuevamente, se busca o se afirma que estos términos no deben quedar expuestos como simples principios generales, sino tener aplicaciones prácticas, como que los bienes digitalizados no se vean

gravados de manera desproporcionada. En este sentido, SEDISI aboga por la sincronía en determinados supuestos entre la imposición directa y la indirecta, de modo que no se dé lugar a situaciones de sobreimposición o de exceso de imposición que, en el caso de tratarse de bienes tangibles, resultaría inferior para éstos frente a los servicios transmitidos por la Red. Según SEDISI puede resultar un gravamen excesivo, en supuestos en que en una transacción rija el principio de imposición en la fuente a efectos de imposición directa y al mismo tiempo se grave la misma por el IVA en el lugar de consumo.

Según las entidades privadas, es claro el ejemplo de productos que incorporan derechos sobre la propiedad intelectual, cuando se transfieren, parcial o totalmente, dichos derechos, en el caso del *software*, donde afirman compartir la propuesta de la OCDE de no alterar la clasificación de la renta derivada de su transmisión en función del medio utilizado en su comercialización.

e) Flexibilidad

Las reglas tributarias a establecer para el comercio electrónico deben gozar de la suficiente flexibilidad, para adaptarse a un entorno marcado por la constante evolución derivada del desarrollo tecnológico.

f) Reflexión general

Los principios formulados por las entidades privadas coinciden, en general, con los planteados por esta Comisión, (Ver Capítulo 3) pero se exponen de forma muy general, cayendo, a veces, en ejemplos particulares que no se deducen del principio enunciado. Asimismo, se nota la carencia de ciertos principios, como el de suficiencia, sin los cuales un sistema tributario perdería todo sentido.

### ***5.3.2. Consideraciones generales sobre el sistema tributario y la fiscalidad del comercio electrónico***

Pueden deducirse las siguientes consideraciones de los documentos presentados:

- No deben imponerse nuevos impuestos al comercio electrónico, en particular, el denominado *bit tax*.

- Se deben ajustar o adaptar los impuestos, la normativa y la gestión tributaria al comercio electrónico, sin eliminar radicalmente los principios y conceptos que hoy se aplican en el Derecho Tributario.
- La adaptación del sistema impositivo existente al comercio electrónico no deberá suponer cargas más onerosas que aquéllas que gravan el comercio tradicional, ya que el objetivo perseguido es definir y aplicar unas directrices sobre fiscalidad que no frenen el desarrollo del comercio electrónico y, al mismo tiempo, garanticen y faciliten el control por parte de las Administraciones Tributarias sobre la recaudación de dichos tributos.
- Las soluciones a la problemática fiscal en el comercio electrónico han de ser consensuadas y globales. La coordinación y el consenso, no sólo en el seno de la UE, sino con el resto de terceros países, son necesarias para alcanzar soluciones en materia de tributación del comercio electrónico.

No son deseables, por tanto, normas fiscales que no tengan en cuenta la naturaleza global de Internet, puesto que propuestas parciales no serían generalmente aceptables sin previo acuerdo entre las partes intervinientes (ejemplo: EEUU y UE). La solución a los problemas que se plantean no debe pasar por normas de ámbito nacional sino que se piensa llegar a un acuerdo internacional respecto a la interpretación y adaptación de las normas ya vigentes.

La Comisión acepta las afirmaciones anteriores, pues coinciden con sus planteamientos.

### ***5.3.3. Cuestiones vinculadas a tributos en particular***

#### *5.3.3.1. Imposición directa*

Un problema que preocupa a todas las entidades consultadas es la determinación de la existencia de un establecimiento permanente en operaciones de comercio electrónico.

Sobre el particular, tras exponer diversas alternativas y analizar las recomendaciones del CFA de la OCDE al respecto se llega a la

siguiente conclusión general: no es adecuado considerar que la existencia de un servidor, en determinadas condiciones de uso, mantenimiento y utilización, pueda dar lugar a la aparición de un establecimiento permanente. La deseable armonización entre las distintas categorías fiscales debería llevar a que, únicamente, si concurren los medios técnicos y humanos con carácter de permanencia en un determinado territorio, debe considerarse la existencia de un lugar fijo de negocios (y no por la mera presencia de un servidor). De otro modo, el tratamiento fiscal de dos operaciones idénticas con el mismo destinatario puede recibir una carga fiscal diferente en función de la mera localización de un servidor, lo que puede fomentar la localización de los mismos en lugares de baja tributación, con la consiguiente pérdida de recaudación y la discriminación entre operadores.

Por tanto, dado que en ninguno de los elementos descritos en la propuesta de la OCDE (página *web*, servidor) concurren los elementos necesarios para dar lugar a la existencia de una verdadera base fija de negocio, el sector privado rechaza la existencia de un establecimiento permanente en cualquiera de estos casos.

Sin embargo, en este terreno la posición de la Asociación de Usuarios de Internet (AUI) es contraria a la de los sectores empresariales, al mostrarse partidarios de la postura de la OCDE a la hora de definir el concepto de establecimiento permanente.

En cualquier caso, la postura mayoritaria no puede aceptarse, al limitarse a criticar el planteamiento de la OCDE respecto a la adaptación del concepto de establecimiento permanente al comercio electrónico y no ofrecer ninguna alternativa. Sobre este tema véanse el Apartado 1 del Capítulo 4 y el Apartado 1 del Capítulo 6 de este Informe.

**RECOMENDACIÓN**

99. Frente al rechazo que a parte del sector privado le produce la propuesta del Secretariado de la OCDE, esta Comisión entiende que sólo este organismo internacional debe proponer el concepto de establecimiento permanente adaptado al comercio electrónico, sin perjuicio de que España plantee su propia propuesta.

Otro problema que expone el sector privado, en lo que respecta a la imposición directa y el comercio electrónico, es el derivado de la calificación de las rentas derivadas del comercio electrónico y sus relaciones con el término canon.

La cuestión se plantea, en particular, por la posible consideración de que determinados bienes entregados *on line* puedan, por el mero hecho de quedar protegidos por normas de propiedad intelectual o industrial (vgr. música, libros y, particularmente, el *software*), ser calificados como generadores de cánones y, en consecuencia, ser sometidos a tributación.

Estos bienes pueden ser (y normalmente son) objeto de compraventa, a lo que no obsta el hecho de que, por la protección de los derechos de autor o de la propiedad industrial, algunas de las facultades del propietario se vean limitadas (por ejemplo, el derecho a su reproducción o divulgación pública). En consecuencia, como tal compraventa, su remuneración ha de considerarse no sujeta a tributación en el Estado del pagador.

Sólo en el caso de que realmente se ceda el uso de un bien o determinados derechos sobre los mismos (en otras palabras, en el caso de una mera cesión parcial de derechos) podría considerarse la existencia de un canon gravable en España.

Estas conclusiones deben aplicarse, con independencia de la forma en la que se produzca la transmisión o cesión (comercio tradicional o electrónico), por el principio de neutralidad.

Con el fin de facilitar el comercio de estos productos, resulta imprescindible, por tanto, clarificar las reglas aplicables en cada caso, estableciendo de manera extraordinariamente precisa los criterios delimitadores a considerar a la hora de calificar una renta como canon (*royalty*), en aplicación de los principios de seguridad jurídica y simplicidad.

Parece, pues, (la AUI insiste en esta cuestión) que lo solicitado es clarificar la normativa interna e internacional al respecto,

particularmente, la derivada del Modelo de Convenio OCDE, pero sin que se ofrezca ninguna redacción o postura diferenciada.

### 5.3.3.2. *Imposición indirecta*

En el campo de la imposición indirecta existe un mayor desarrollo de la posición del sector privado respecto a los problemas que el comercio electrónico plantea.

Determinadas propuestas del sector privado no afectan o competen sólo al comercio electrónico sino que inciden en modificaciones del IVA, bien en discusión en el seno de la Comunidad Europea, bien solicitadas por determinados sectores económicos con vistas al desarrollo del futuro sistema de tributación en origen, planteamientos que no se analizan por exceder del ámbito o finalidad de esta Comisión.

#### **RECOMENDACIÓN**

100. En cualquier modificación de la Sexta Directiva ha de tomarse muy en cuenta la incidencia de las reformas sobre el comercio electrónico.

En el ámbito específico de las relaciones entre el IVA y el comercio electrónico, las instituciones privadas se centran en problemas similares a los estudiados en el Apartado 2 del Capítulo 6 de este Informe:

- calificación de las ventas de productos a través de la Red (comercio *on line*),
- localización de las operaciones de comercio electrónico.

Respecto a la calificación de estas operaciones como prestaciones de servicios, no se discute, excepto por SEDISI, la misma; tal calificación, según su opinión, no puede, sin embargo, llevar a hacer tributar estas operaciones de manera diferente a como corresponde, en su caso, a las mismas transacciones realizadas fuera de la Red, en particular, en lo que al tipo impositivo se refiere.

La calificación como prestaciones de servicios ofrece utilidad para determinar el lugar de realización del hecho imponible pero, una vez determinado éste, la operación ha de tributar al mismo tipo impositivo que se aplicaría en el caso de una transmisión *off-line* localizada en el mismo territorio de aplicación del impuesto. Esta afirmación es consecuencia directa de la necesaria prevalencia del principio de neutralidad antes mencionado, principio que no puede quedar relegado a un segundo plano en aras a una mayor simplicidad de las reglas aplicables. Nuevamente, el ejemplo paradigmático es el de los libros.

En esta postura coinciden productores y usuarios (Ver Apartado 2 del Capítulo 6.).

Respecto a la regulación del lugar de realización del hecho imponible, AECE propone los siguientes criterios:

- *“Cuando las operaciones se realizan entre empresarios (“business to business”), el servicio se entiende prestado en el territorio en el que radique la sede del destinatario del servicio (la denominada “inversión del sujeto pasivo”).*
- *Cuando las operaciones se realicen por un empresario establecido en el territorio de aplicación de IVA español y el destinatario sea un particular (no empresario o profesional) que efectúe el consumo del bien en territorio español de IVA o en cualquier otro Estado miembro de la Unión Europea, tal servicio quedará sujeto de IVA. (...)*
- *De este modo, las operaciones cuyo destinatario sea un empresario no establecido en la Península o Islas Baleares (territorio español del IVA) o un consumidor final domiciliado fuera de la Comunidad (tal y como se define en la normativa del impuesto) o que consuma los bienes adquiridos fuera del ámbito de aplicación del IVA de acuerdo con los criterios descritos, quedará no sujeto a IVA (sin que ello perjudique el derecho a deducir las cuotas soportadas por los operadores) (...).”*

En este sentido, la Comisión recuerda que este criterio no puede llevar a una total identificación entre las reglas para los servicios de telecomunicaciones y para el comercio electrónico, pues se trata de servicios diferenciados; aunque expuesto confusamente, tal parece ser, asimismo, el planteamiento del SEDISI.

Vinculada al tema de la localización de estas operaciones aparece la problemática del establecimiento permanente en el IVA, donde las posiciones en el sector privado no son coincidentes:

- Para unos, hay que partir de la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas para definir un concepto propio de establecimiento permanente para el comercio en el IVA.
- Para otros, debe utilizarse el mismo concepto que en el caso de los gravámenes directos (ver supra).

Otra área de insistencia de los operadores privados es la gestión, donde determinados principios, como son la necesaria simplificación en las obligaciones gestoras, son desarrollados apreciablemente, solicitándose para facilitar la facturación y liquidación de los impuestos por medios electrónicos y garantizar entre los Estados de la UE y otros países condiciones equivalentes a las previstas en la UE para la facturación electrónica, unas normas uniformes, aprobadas por la UE. Son, por lo tanto necesarios requerimientos administrativos uniformes y simples en relación con la cumplimentación de liquidaciones, llevanza de libros y facturación que sean, además, comunes a toda la UE, dado el alcance del comercio electrónico.

De todas formas, no existe un desarrollo específico de propuestas en el campo de la gestión tributaria en los documentos del sector privado.

#### *5.3.3.3. Otros impuestos indirectos*

Se producen comentarios en dos gravámenes:

- Por un lado, la necesaria agilidad con que han de desarrollarse las operaciones, la intervención de operadores localizados en muy diversos territorios y la aplicación del *principio de claridad* (sic), el cual implica que tales operadores sean en todo momento conocedores de las posibles implicaciones fiscales de sus actividades, llevan a recomendar que, para evitar que las operaciones de comercio electrónico puedan verse obstaculizadas por la existencia de gravámenes documentales (Actos Jurídicos Documentados) (AJD), éstos sean eliminados, al menos, en este ámbito.

Postura que no puede compartirse porque el Impuesto sobre AJD no recaer exclusivamente sobre documentos mercantiles y porque su eliminación, cuando las transacciones se realicen por medios electrónicos, iría en detrimento de los medios tradicionales de pago y sería contraria al *principio de neutralidad* que el sector privado dice predicar (Ver Apartado 2 del Capítulo 6.).

- Es también destacable la exigencia de la necesaria armonización y coordinación entre el IVA y los demás impuestos indirectos de las reglas de localización que resultan aplicables en territorio español, pero fuera del territorio del IVA (las Islas Canarias con el Impuesto General Indirecto Canario y Ceuta y Melilla con el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación) con el fin de evitar posibles supuestos de doble imposición y o de no imposición.

Postura totalmente coincidente con la de esta Comisión.

#### *5.3.3.4. Tributos Locales*

Conviene empezar afirmando el interés del sector privado por esta materia, sin caer en la afirmación de alguno de los textos presentados que proclama incompatibles los tributos locales con el comercio electrónico, por el carácter global de éste. Las críticas se centran en el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), donde se impone la necesidad de redefinir su ámbito de aplicación, con el fin de evitar situaciones discriminatorias derivadas de la falta de concreción, en relación con el comercio electrónico, de los conceptos delimitadores del tributo (tales como la referencia al ejercicio de actividades en territorio nacional). Dada la fácil deslocalización de los servidores y páginas *web* y las dificultades que pueden encontrarse en la exigencia del tributo a operadores no nacionales que vendan sus productos en España a través de la Red, se afirma que es de todo punto recomendable la eliminación del gravamen para la totalidad de los operadores de comercio electrónico.

En particular, no les parece lógico tener que pagar una cuota nacional en el caso de comercio realizado a través de la Red cuando, en idéntico tipo de comercio tradicional, se pagan cuotas locales.

**RECOMENDACIÓN**

101. Debería reformarse el IAE para tomar en consideración la actividad del comercio electrónico y sus especialidades.

*5.3.3.5. Otros temas*

Por último, la AUI solicita que la Administración Tributaria conteste consultas vinculantes respecto a la fiscalidad del comercio electrónico durante un cierto período de tiempo; petición que hace suya esta Comisión.

**RECOMENDACIÓN**

102. Incluir entre los supuestos de consultas vinculantes, al menos, durante un cierto período de tiempo, las relativas al comercio electrónico, siempre que se presenten por asociaciones y entidades representativas de esta actividad.