

Reflexiones sobre comercio electrónico y fiscalidad

D. Domingo Carbajo Vasco

Inspector de Hacienda del Estado

I. CONSIDERACIONES PREVIAS

En primer lugar, buenos días a los asistentes. En segundo término, quiero agradecer a los organizadores la invitación que se me hace para exponer, siquiera brevemente, porque parece que podemos tener un pequeño coloquio al terminar mi intervención, la relación entre la fiscalidad y el comercio electrónico.

Y me gustaría empezar señalando que, desgraciadamente, en España, existe una tremenda preocupación por el tema fiscal. Cuando uno lee algunos medios de comunicación y centra su interés en cualquier materia, desde las finanzas hasta este asunto del comercio electrónico, pasando por cualquier otra actividad económica, parece que lo más importante es descubrir cuál es el tratamiento tributario del producto financiero, de la actividad económica o del comercio electrónico. Yo creo, sinceramente, que esto no es así.

El tributo o las cuestiones tributarias, en general, constituyen siempre elementos secundarios, normas jurídicas que sólo se comprenden dentro de un marco regulador genérico, anterior y primordial.

El comercio electrónico necesita, en primer lugar y sustancialmente, de un marco regulador general que abarque desde cuestiones tan jurídicas y tan precisas como son la determinación del lugar donde se realizan estos contratos, hasta la concreción de aspectos esenciales para el desarrollo de este mercado, de esta nueva forma de comerciar y evidentemente de esta nueva actividad económica, como es conocer quién es el responsable de una prestación adecuada del servicio o de la entrega del bien que se ha solicitado por este medio, y el grado de responsabilidad que tiene la citada persona, cuando el producto que entrega o el servicio que se presta por medio del comercio electrónico es defectuoso y no llega al consumidor en las condiciones previstas en el contrato.

Por ello, resulta imprescindible disponer de una óptima Ley de comercio electrónico y en ese marco, eso sí, de forma secundaria, plantearse el tratamiento fiscal de estas operaciones y de sus agentes.

II. POSICIONES GENERALES ACERCA DE LAS RELACIONES ENTRE LA FISCALIDAD Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Tras esa afirmación anterior, conviene empezar reconociendo que una determinada corriente intelectual afirma que la RED es un territorio libre, lo que supone la ausencia de regulación, siendo sustituida tal carencia por los acuerdos libres entre los sujetos intervinientes, la “autoregulación”.

Tal planteamiento se enfrenta a la realidad: la lucha contra la delincuencia en Internet, la ciberdelincuencia; los crecientes controles al uso de la RED como sistema de comunicación

del terrorismo internacional y a otros factores que reflejan el intervencionismo en páginas “web” y en Internet.. Internet pudo ser un “territorio libre”, sin reglas, al principio, cuando no era relevante, ni cualitativa ni cuantitativamente, el tráfico que se desarrollaba por la RED, pero no en los momentos actuales.

Por poner un ejemplo de esta evolución, el sistema de nombres de dominio, el DNS, carecía de valor hasta que, precisamente, la relevancia económica del comercio electrónico, planteó la importancia (al igual que había sucedido con las marcas y otros derechos de la propiedad intelectual) de una identificación precisa del nombre de dominio. De manera que, en cuanto algo vale y empiezan a valer cosas como, por ejemplo, que te llames Coca-Cola.com o te identifiquen como pepe.com, las cosas cambian radicalmente e inmediatamente aparecen discusiones, fundadas en Derecho, sobre quién tiene el poder para utilizar un nombre de dominio en particular.

Hoy es evidente que hace falta una regulación sobre derechos de propiedad industrial e intelectual en la RED, a la vez que es necesaria una normativa sobre el uso de medios de pago en la RED, sobre los contenidos ilícitos en la RED, etc...

Pues bien, a la vez también hace falta una regulación tributaria, porque insisto en mi idea de que el tributo es, simplemente, una normación específica más, pues requiere disposiciones, aplicación del principio de legalidad, etc...

Una segunda postura acerca de las relaciones entre fiscalidad y comercio electrónico (que está mucho más relacionada con la crisis de la Hacienda Pública moderna ante el fenómeno de la globalización) consistía en argumentar que, si bien el comercio electrónico y todas las nuevas tecnologías tienen que tributar, su distinta naturaleza obliga a replantear la aplicación de todo el sistema tributario.

Los tributos clásicos estaban basados en objetos imponible (aquella realidad que pertenece al plano de lo práctico, como dice el Tribunal Constitucional) conocidos: renta, consumo, etc... y se enfrentan a cosas tangibles: mercancías, bienes de activo. Por el contrario, el comercio electrónico refleja a un ciberespacio que no tiene realidad física, que se deslocaliza rápidamente y donde lo importante ya no es lo tangible, sino lo intangible, casi lo irreal.

Por lo tanto, no valen los impuestos hoy por hoy conocidos, no sirven tampoco los conceptos clásicos del Derecho Internacional Tributario como es la idea de establecimiento permanente, el uso del término de canon (con independencia de que, actualmente, ya es acusadamente difícil delimitar lo que es canon a efectos de Derecho Internacional Tributario), los medios de prueba y facturas utilizados, el sistema de retenciones, etc... Tendríamos que replantearnos, según esta concepción, todo el sistema tributario.

De acuerdo con esta opinión, se deberían crear modelos tributarios distintos, adecuados a la globalización económica y a las nuevas tecnologías. A partir de este planteamiento, surge una plétora de iniciativas o tributos que, de alguna manera, tratan de gravar o de adecuarse a la “nueva economía”, de los cuales el más conocido, al menos en el terreno del comercio electrónico y en el plano del debate científico, es el llamado “bit tax”.

“El bit tax” resulta ser una concepción ingeniosa de la fiscalidad, la cual responde lógicamente a la realidad moderna de las nuevas tecnologías. Si la actual tecnología se centra en el uso de la lógica binaria, que está detrás de todo el proceso de los ordenadores, lo que tenemos que hacer es gravar aquellos impulsos que permiten trasladar productos y servicios; de esta forma, estaremos sujetando a tributar a las actividades de comercio electrónico.

Evidentemente, como el comercio electrónico es comerciar productos y servicios a través de las nuevas tecnologías, lo importante es que si una Administración Tributaria no va ser capaz de gravar lo que hay detrás de los impulsos informáticos que trasladan las órdenes de compra y venta, es decir, los productos que se transmiten y los servicios que se prestan, la única solución consiste en sujetar el medio a través del cual se transmiten las órdenes de compra y venta de bienes y servicios, que es el impulso electrónico informático, el “bit”.

En realidad, este impuesto no es más que una manifestación de los debates doctrinales sobre la globalización y la Hacienda Pública, que se están desarrollando en todo el Mundo y estaría al mismo nivel que la propuesta de nuevos instrumentos tributarios como puede ser la tasa Tobin para regular los flujos de capital internacionales o la idea, aquella antigua idea (la cual, en el fondo, consiste en volver a nuestra tradicional “cifra relativa de negocios”) de gravar la actividad económica de los transnacionales con un punto de vista consolidado a partir de un beneficio mundial, que se reparte entre todos los países donde realizan su actividad económica.

El “bit tax”, insisto, se engloba en el paquete de las relaciones críticas que se están dando entre globalización y Hacienda Pública. Precisamente, en nuestra opinión, éste es el debate esencial en los momentos actuales para cualquier hacendista de peso y las relaciones entre imposición y el comercio electrónico son un epifenómeno de ese debate. La finalidad esencial de una Hacienda Moderada es cómo con una Administración Tributaria limitada en sus competencias territoriales, sometida a fronteras políticas y compitiendo ferozmente con otras Administraciones Tributarias nacionales, puede someter a imposición efectiva bases económicas móviles y sencillas de deslocalizar.

Pero más allá de esta reflexión teórica, la cual es interesante y sugerente, tampoco me parece que el tratamiento del comercio electrónico, desde el punto de vista tributario, debe basarse en buscar un gravamen novedoso, distinto de los conocidos históricamente hasta la fecha.

Las razones para esta crítica resultan ser, brevemente, las siguientes: en primer lugar, la oportunidad del propio “bit tax” es muy discutible, pues si yo exacciono el medio para transmitir los bienes y servicios por la RED, y no gravo la sustancia, es decir si yo sujeto el impulso informático y no someto a tributación el producto o el servicio transmitido, realmente lo que estoy haciendo es gravar objetos imponderables absurdos porque no gravo el valor, la capacidad contributiva transmitida, sino el medio para hacerlo.

En segundo término, si yo lo que sujeto son los impulsos informáticos, a mi me da igual que por este impulso informático esté pasando una fórmula de una patente de una industria farmacéutica contra la malaria, o contra el cáncer de un valor incalculable o que le esté mandando a mi prima una carta de amor. Realmente, el valor desde el punto de vista económico es completamente diferente en los ejemplos expuestos y, sin embargo, los impulsos (el hecho imponible del nuevo “bit tax”) pueden ser menores en la traslación de una fórmula (la cual, a lo mejor, es una fórmula de 2 ó 3 componentes químicos o de 2 componentes bacteriológicos, por lo que no necesita muchos megas de transmisión) que en una carta de amor, cuyo contenido puede hacerla larga y prolija, lo que requiere más impulsos informáticos. Esta comparación conduce a que la base económica no tenga nada que ver con el gravamen, ni el valor de la operación incida en la deuda tributaria.

En tercer lugar, lo que está haciendo este tipo de concepción del “bit tax”, es construirlo con la tecnología de ahora, pero no en la del futuro, porque realmente, ¿quién me dice que el desarrollo del comercio electrónico seguirá haciéndose por ordenador? Determinadas personas

sostienen que con las nuevas tecnologías, el ordenador será un aparato obsoleto como las viejas radios lo fueron ante los televisores, por lo que tendremos que sustituir el PC por otro tipo de alternativas, por ejemplo, la tecnología UMTS en telefonía móvil.

En el fondo con la fórmula del “bit tax” lo que estamos haciendo es tratar de adaptar el tributo a la realidad tecnológica y nos estamos equivocando. En realidad, la realidad tecnológica lo que se caracteriza es por su novedad y por el hecho de que los ciclos de avance tecnológico se aceleran; de esta manera, apostar por el “bit tax” hubiese sido favorecer el estancamiento tecnológico y los fallos del mercado.

La aceleración del proceso tecnológico, la “destrucción creativa” de la que hablaba Schumpeter, se manifiesta en una frase como la que sigue: “Un automóvil tardó unos 50 años para generalizarse su consumo, los electrodomésticos sólo tardaron 25 años, la T.V. necesitó 15 y el móvil devino un objeto de consumo general en 3 años” Con esta aceleración, la nueva tecnología tardaría un año en extenderse, en devenir objeto de consumo cotidiano.

En el fondo, el “bit tax”, calificado por sus profetas como ejemplo de gravamen adaptado a la “nueva economía” y a su base tecnológica, no parece que, tecnológicamente, resulte muy correcto, ni que facilite la innovación. El “bit tax” conduce, además, a una situación de inseguridad jurídica total porque, en principio, nos encontramos con que si gravamos los impulsos, gravaríamos igual la carta de amor de mi prima que un libro, porque lo importante no sería lo que yo transmitiese, sino el número de unidades binarias (de “bits”) que yo necesite para transmitir.

Por último, tampoco el “bit tax” sería fácilmente gestionable, objetivo esencial y característica imprescindible de cualquier impuesto novedoso a aplicar desde la perspectiva de un administrador tributario. La gestión del “bit tax” estaría necesitada de una Autoridad Tributaria Internacional porque, al fin y al cabo, los “bits” se mueven en la RED y ésta no tiene una localización precisa en el Universo sino en el ciberespacio. O existe una Autoridad Tributaria Internacional (la cual, entre otras tareas, tendría que plantearse cómo distribuir entre las diversas naciones que seguirán existiendo, la recaudación de este impuesto) o, sencillamente, el nuevo gravamen no funcionaría.

Ahora bien, si existiese una Autoridad Tributaria Internacional, con competencias reconocidas sobre todos los Estados, entonces lo que realmente se puede lograr es un impuesto sobre la renta internacional y un tributo universal sobre las transacciones económicas, incluyendo las realizadas a través del correo electrónico, con lo que el “bit tax” carecería de todo sentido.

III. POR UN MARCO INTERNACIONAL TRIBUTARIO PARA EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Entonces, ¿qué alternativa propugnamos para hacer tributar el comercio electrónico? Entendemos simplemente que lo pragmático y realista es adaptar la fiscalidad vigente, con algunos ajustes, al comercio electrónico, respetando los instrumentos y principios tributarios existentes.

En suma, debemos adaptar el sistema tributario que conocemos, reconociendo sus deficiencias conceptuales y gestoras, a una nueva realidad: la del comercio electrónico. Asimismo, cabe puntualizar que tampoco creemos a esta realidad económica tan radicalmente novedosa como algunos afirman y en el mismo orden de cosas no parece que haya tenido el “boom” descrito en algunos estudios de principios de la década de los noventa.

Lo cierto es que nos enfrentamos ante una realidad que, lentamente, se va consolidando y que es simplemente una manifestación de un fenómeno más complejo como son las nuevas tecnologías. Estas “tecnologías de la información y las telecomunicaciones”, las TICS, están cambiando nuestra vida y, a la vez, agudizan la globalización económica y social.

Si las TICS potencian la globalización, es evidente que nos hace falta algún tipo de marco internacional tributario, dentro de un conjunto de reglas que integren al fenómeno del comercio electrónico en las distintas especialidades jurídicas que conocemos. Este marco tributario debe, al menos, responder y ser coherente con el carácter mundial de la actividad económica que el comercio electrónico manifiesta.

El citado marco internacional tributario para el comercio electrónico, desde el punto de vista de un país como España, está incorporado, en el área de la imposición directa o de lo que, tradicionalmente, se conoce como imposición directa, en los trabajos del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y en el área de la imposición indirecta, (aunque también entra en el campo de la imposición directa) por el proceso de la armonización fiscal comunitaria.

Ahí en esos foros: el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE y la Unión Europea es donde tiene que plantearse cuál es la legislación o los cambios legislativos conceptuales y de principios tributarios imprescindibles y necesarios para adaptar los principios y componentes del sistema tributario occidental a un fenómeno internacional y novedoso como es el comercio electrónico; aunque solo sea porque la OCDE agrupa los 30 países más ricos del mundo y, por lo tanto, ésta será la institución que, de verdad, vaya a diseñar las pautas internacionales, el consenso internacional, sobre cómo deben tributar los negocios económicos internacionales, supuesto del comercio electrónico.

En el caso de la Unión Europea su importancia le viene dada, aunque solo sea porque evidentemente de lo que estamos hablando es de comercio, es decir, de transacciones económicas sometidas a impuestos sobre el consumo y siendo evidente que el impuesto clásico sobre el consumo, el IVA, es un gravamen de creación Europea, deben ser las instituciones comunitarias las encargadas de diseñar la fiscalidad del consumo para el comercio electrónico.

IV. LOS TRABAJOS DE LA OCDE Y DE LA UNIÓN EUROPEA RESPECTO DE LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

La OCDE, en los momentos actuales, dispone ya de una abundante doctrina sobre las relaciones entre fiscalidad y comercio electrónico, que se remonta a una vieja conferencia de Ottawa dedicada a esta cuestión anticipada por una conferencia en Turku acerca de cómo el comercio electrónico estaba afectando a conceptos clásicos y a principios tributarios tradicionales del Derecho Internacional Tributario.

Para facilitar la creación de una doctrina al respecto, se crearon diversos Grupos de Trabajo, cada uno dentro de los diferentes Grupos de Trabajo que tiene el Comité de Asuntos Fiscales y dedicados a estudiar temas concretos que iban desde la adaptación del concepto de establecimiento permanente (el cual, como sabemos o, al menos el que conoce un poco el mundo tributario, es el método esencial para gravar las explotaciones económicas de entidades no residentes en un país, siempre que éstas carezcan de independencia jurídica respecto de la casa matriz), cuya regulación básica o conceptual está en el artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, pasando por el impacto que

tiene el comercio electrónico en la calificación de las rentas, por ejemplo, hasta hace poco, cuando yo vendía un libro siempre efectuaba una entrega, porque el libro era más o menos una agrupación de páginas escritas por alguien o por una serie de personas con una portada de diferente calidad y textura, según las características del libro. Hoy, realmente, un libro ya no tiene porqué definirse así, ante la aparición del llamado “libro electrónico”.

En muchos casos, realmente el propio concepto de venta o entrega y su diferencia respecto de la prestación de un servicio ha desaparecido y la renta o el derecho derivado de esa transmisión, si se ha realizado “on line”, abre la duda respecto a cómo calificarla, lo cual obliga a cambiar la calificación de rentas.

Aparece, asimismo, en la OCDE un segundo frente tributario a partir de la problemática de la calificación de las rentas y del impacto del comercio electrónico en la misma. Lo mollar en este frente consiste en la calificación de los derechos derivados de la propiedad intelectual e industrial transmitidos mediante comercio electrónico, este debate pone, nuevamente, de manifiesto que lo importante en los tributos y, en general, en los negocios jurídicos es la sustancia; lo principal en nuestro caso es el derecho de propiedad intelectual o industrial, su transmisión y las diferentes maneras de cederlo y cómo conservar los derechos de propiedad intelectual e industrial en un mundo de Internet, como también ha demostrado la famosa polémica sobre Napster o el desarrollo de modelos M3 en ventas de discos o en emisiones directas de grabaciones discográficas.

Realmente plantearse cómo tributan las cesiones de derechos de propiedad intelectual o industrial por medio de la RED es lo secundario, porque lo relevante es conseguir la patente o derecho similar y obtener y controlar los réditos derivados de su utilización por terceros.

En estas condiciones, entra en discusión el concepto clásico de “canon”, pues el mismo se ve sometido a una crisis como consecuencia de que, en primer lugar, el canon suponía pagar una renta a cambio de la transmisión previa de un determinado derecho intelectual o industrial, como contraprestación o pago por el uso del mismo; ahora puede suceder que la transmisión sea inmediata, se produce “on line” y en muchos casos (si seguimos con el ejemplo del disco), la representación física del derecho de autor o de la propiedad intelectual (el disco) esté expuesta en las estanterías de una tienda a través de métodos variados como pueden ser los CD Rom, DVD, etc... y, sin embargo, ese disco puede haber sido oído por múltiples receptores desde el mismo momento de su grabación, los cuales, a su vez, lo pueden grabar, multigrabar y volver a transmitir a través de la RED o, simplemente, por medio del correspondiente CD Rom que obtienen, también en tiempo real, en el ordenador de la persona que está oyendo ese disco; encontrándonos con el problema de que, antes incluso de que se ha vendido como realidad física, se está obteniendo el derecho a usar ese disco, que es oírlo en el fondo, por parte de otras personas que pueden estar a kilómetros del centro de audición y grabado del disco.

En estas condiciones, todos los conceptos clásicos de canon, sufren una crisis que obliga a discutir la operatividad del propio concepto. Un tercer elemento de crisis evidentemente y eje del tratamiento por parte de la OCDE es cómo el comercio electrónico está afectando a los precios de transferencia. Yo tengo mi propia opinión sobre precios de transferencia, ahora bien, aunque sólo sea por el hecho de que una RED de valor añadido es un elemento central en la vida contemporánea de las empresas y asimismo, por el hecho de que, fundamentalmente, en el comercio electrónico hay fórmulas como la customización, por utilizar un anglicismo

o, mejor dicho, la adaptación del producto al cliente, donde pretender encontrar, como dice el modelo de precios de transferencia de la OCDE de 1995, un “comparable”, es decir, un precio de mercado equiparable para ese producto, para ese servicio realizado y entregado y transmitido entre empresas vinculadas que nos permita ver si hay precio de transferencia o no (sistema “arm’s length”), resulta ser un desiderátum.

Lo cierto es que en el comercio electrónico puede funcionar un precio para cada momento del día y para cada cliente, siendo ésta, precisamente, una de las características del mismo. Es más, si se eliminaran estas posibilidades de adaptar los precios según clientes o segmento de clientes, las cuales conforman una de las ventajas del comercio electrónico, mediante la adaptación del producto a las necesidades del consumo, y el cambio del precio e, incluso, de las características del producto según el cliente que lo esté recibiendo, dejaría de ser económicamente interesante.

Ahora bien, en estas circunstancias, el correo electrónico genera importantes problemas en el sistema de los precios de transferencia.

V. LA GESTIÓN TRIBUTARIA Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Otro elemento central en la fiscalidad del comercio electrónico, es el tema de la gestión tributaria, primero porque la gestión de una Administración Tributaria Nacional que piensa en mercados cerrados, que considera siempre la existencia de fronteras, que actúa sobre un cliente que está fijo, el cual no se mueve, con un domicilio fiscal determinado, con oficinas o instalaciones muy visibles, físicamente hablando y que suele poseer inmuebles, se enfrenta ahora a una realidad económica en la cual ese cliente puede estar hoy aquí y mañana en otro país, ese cliente no tiene por qué tener una realidad física, ni siquiera la realidad física es la que más vale, el concepto de residencia fija y suele deslocalizar fácilmente sus activos.

En estas condiciones, lo que sucede es que el comercio electrónico agudiza estos problemas, por ejemplo, con el comercio electrónico puedes estar vendiendo productos de mucho dinero sin ni siquiera haber pisado nunca, ni en viaje de turismo, el país en el que estás vendiendo, simplemente porque tu producto es objeto de interés por parte de personas que están sentadas delante de su ordenador en ese país y te lo están solicitando a ti que estás en otro sitio, a muchos miles de kilómetros y nunca habías pisado ese Estado.

En estas condiciones, evidentemente, todo el funcionamiento de la Administración Tributaria puede devenir obsoleto. Esta dificultad de adaptación de la gestión tributaria tradicional a la “nueva economía” se la está planteando también la OCDE.

VI. LOS DEBATES RESPECTO DE LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL SENO DE LA OCDE Y LA UNIÓN EUROPEA

Las posiciones de los distintos Estados miembros al respecto no son, sin embargo, homogéneas, así Estados Unidos tiene un interés económico muy distinto, al que puedan tener países importadores de tecnología como es España; lo que es lógico, Estados Unidos es el gran vendedor de estas tecnologías, luego no le interesa que se las grave con nuevos gravámenes o con un reforzamiento de los controles fiscales. Por el contrario, países tradicionalmente impor-

tadores de tecnología como es España, tenemos que pensar en obtener recursos de las nuevas tecnologías; por lo tanto, hay contradicciones de intereses a la hora de diseñar el bloque tributario del comercio electrónico.

En cuanto a los grupos de presión y a su posición respecto a la fiscalidad del comercio electrónico, para qué hablar, nos enfrentamos ante un negocio y detrás de todo negocio hay intereses y detrás de los intereses, lo que hay siempre son grupos de presión; los cuales tienen intereses, a veces opuestos y a veces no, en el desarrollo de este negocio y esto hace que no sea fácil conseguir un consenso internacional acerca de cómo debe tributar el comercio electrónico, pero en este camino se encuentra la OCDE y, posiblemente, a finales de este año ya tengamos aportaciones relevantes.

Al menos existen en plan borrador y muy debatidos, varios documentos: a) sobre el nuevo concepto de establecimiento permanente en el comercio electrónico, b) la posible calificación de las distintas rentas que están vinculadas a transmisiones de comercio electrónico, c) la gestión tributaria y el comercio electrónico, d) la recaudación en el comercio electrónico, etc...

En el campo de la Unión Europea, que es el territorio que más nos afecta, nuevamente desde el punto de vista de la imposición sobre el consumo porque nosotros estamos obligados a seguir la armonización fiscal, resulta que la Unión Europea está interesada en algo más amplio que la conexión entre impuestos y comercio electrónico, como es el impulso de las nuevas tecnologías en la economía europea, tal y como demuestra la llamada “Iniciativa Europa para la Sociedad de la Información” del Consejo de Lisboa.

Con independencia que se pueda discutir o criticar el estado de la tecnología en Europa y, si de verdad esta Iniciativa Europa tiene mucho sentido o no, nuevamente todos los tributos vinculados al comercio electrónico y a todas las transacciones por Internet etc... figuran como un elemento accidental en este debate genérico que hay en Europa, acerca de cómo Europa puede convertirse en un territorio donde las nuevas tecnologías prosperen, y hablo de espacio en sentido único, es decir, donde haya un mercado único para el comercio electrónico, y donde el nivel de las nuevas tecnologías aplicadas sea, al menos, similar a Estados Unidos.

Desde esa perspectiva, el modelo tributario europeo intenta la adaptación, siempre desde las competencias de su armonización fiscal, a esa nueva realidad económica y lo hace sobre todo en el campo del IVA, pues hay una propuesta de Directiva que trata de resolver las evidentes contradicciones existentes en el campo de la normativa comunitaria, por ejemplo, a la hora de localizar el hecho imponible en operaciones de comercio electrónico, especialmente de una transacción “on line”. Asimismo, hay contradicciones en la legislación vigente de la Sexta Directiva, por ejemplo, el hecho de que, desde el punto de vista del IVA, exista el permiso comunitario para gravar a tipos superreducidos, el cual en España es del 4%, las entregas de libros y tal regulación esté pensando exclusivamente en la entrega física del libro, pero claro el concepto de entrega (en el IVA hay una distinción clara entre entrega, prestación de servicios y adquisición intracomunitaria) se contraponen mal al hecho de que el libro electrónico es una prestación de servicios porque no hay ninguna puesta a disposición. Tal novedad tecnológica conduce al absurdo de que aparezca una discriminación de tipos en la entrega del mismo producto: un libro, el cual, en el fondo, sigue siendo un resultado de la propiedad intelectual, una serie de escritos de alguien que plasma una concepción inventiva, un estudio en algo, y que ese algo se exprese en una realidad física, el libro tradicional y, en consecuencia, tribute de una

determinada manera y si se plasma, simplemente, a través de la RED o de otra forma, el “libro electrónico”, entonces tribute de una forma radicalmente distinta, no parece coherente.

Tal diferenciación de tipos sobre un producto idéntico es un absurdo porque rompe un principio básico del IVA, incluso del Ordenamiento Tributario en general, como es el de neutralidad. Tal contradicción se tiene que resolver en la Unión Europea y aparece la solución en esta propuesta de Directiva sobre el tratamiento tributario en el IVA de los servicios de la sociedad de la información.

El debate de esta propuesta de Directiva, la cual altera la Sexta Directiva del IVA, se ha enfrentado con evidentes problemas en el seno de la Unión. Nuevamente han aparecido los intereses enfrentados entre, por un lado, el Reino Unido que, en este caso, se está oponiendo a que esta Directiva de adaptación y de modificación del IVA a la nueva realidad de la sociedad de la información avance y otros países, los cuales tienen otros intereses; por ello, resulta difícil determinar en estos momentos cuándo será aprobada esta modificación del IVA.

En el terreno de la Administración y de la gestión tributaria, lo que le preocupa fundamentalmente a la Unión Europea son, por un lado, la identificación de los operadores en comercio electrónico, lo cual supone, entre otras cuestiones, la adaptación del modelo VIES (el sistema VIES es el que permite identificar en el hecho imponible del IVA adquisiciones intracomunitarias, las operaciones realizadas en el seno de la Unión Europea entre diversos transmitentes situados en diversos países). En estos momentos hay que adecuar este sistema a una realidad inmaterial: el ciberespacio.

Aunque parezca sorprendente, uno de los temas que más preocupa en la Unión Europea es el de la facturación electrónica, es decir, el hecho de que un documento esencial, no sólo para el IVA, sino también para otros impuestos, porque es un medio de prueba determinante de las transacciones económicas a efectos tributarios, como es la factura, genere confusión y dificultades a las actividades del comercio electrónico.

Lo que sucede es que en muchos Estados (además de otros problemas generales como es el hecho de que no exista en la Sexta Directiva una regla clara sobre los elementos mínimos que debe contener una factura) la factura que sirve a efectos tributarios es exclusivamente un modelo oficial, ni siquiera un papel que yo pueda ir a comprar a la papelería de la esquina, sino un modelo de factura oficial como pasa en Bélgica. Esta diversidad de métodos de facturación está radicalmente en contra además del mercado único, de las nuevas tecnologías, donde el papel deja de tener el peso predominante que tenía como instrumento de manifestación de voluntades privadas y públicas y es sustituido por otro tipo de instrumentos reflejados en medios electrónicos, informáticos o telemáticos.

VII. ADAPTACIONES NORMATIVAS Y GESTORAS Y FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Desde el punto de vista legislativo, hay que hacer, asimismo, adaptaciones. No demasiado relevantes, yo creo. en nuestro Ordenamiento Tributario. Esas adaptaciones no pueden ser precipitadas sino que deben esperar a la existencia de ese consenso internacional y esa armonización fiscal comunitaria a la que nos hemos referido anteriormente.

Ahora bien, desde el punto de vista de la Administración Tributaria, es decir, desde la gestión es donde realmente hay que actuar y rápido. En principio, volvemos a nuestro plano, al terreno nacional donde la Administración Tributaria se desenvuelve.

Existe también en este terreno más pedestre la concepción pesimista de entender que el comercio electrónico, las nuevas tecnologías, Internet, etc., lo que están haciendo es que métodos clásicos de control tributario como por ejemplo la factura en papel o el NIF desaparezcan y, continuando con esta idea, nos encontraríamos con que las transacciones efectuadas mediante comercio electrónico sean operaciones mucho más difíciles de controlar y de evitar el fraude.

Cierto es, pero tal reconocimiento nos debe llevar a una segunda reflexión de contenido optimista. En primer lugar, el NIF, configurado como el mecanismo básico de identificación de los sujetos pasivos, no ha existido siempre, es una realidad moderna y es susceptible de incorporar nuevas tecnologías de identificación. En general, lo que se debe hacer es adaptar nuestros instrumentos de control tributario a las nuevas realidades tecnológicas; así, es verdad que la factura en papel puede desaparecer pero la sustituye la factura electrónica, por lo tanto, lo importante es que siga existiendo un documento de prueba de la transacción que se ha realizado y donde se reflejan las características esenciales de la misma como son: el precio, la base imponible del impuesto, quién vende, quién compra, etc.... Tales datos siguen existiendo, porque sigue quedando algún registro de esa transacción entre un vendedor y un comprador y no es relevante el medio, papel o telemático, en el que aparezcan.

En segundo lugar, algo que no puede olvidarse es que las nuevas tecnologías suponen un arma importantísima en manos de la Administración Tributaria, aplicables en tres frentes diferenciados, según mi opinión. Primero, la Administración es en si misma una unidad productora de bienes y servicios y como unidad productora de bienes y servicios si es cierto que las nuevas tecnologías tienen algo que enseñar en la gestión de estas unidades, como es la posibilidad de reducir costes.

De hecho, una de las ventajas que se airean del comercio electrónico es la reducción de costes; por lo tanto, la Administración Tributaria puede minorar sus costes de gestión con las nuevas tecnologías. Asimismo, las nuevas tecnologías, aparte de reducir costes de la Administración, minoran también costes de cumplimentación a los contribuyentes, verbigratia, un contribuyente que puede efectuar una declaración tributaria por medios telemáticos, abandonando el papel, obtiene una aligeración de costes en tiempo, papel y esfuerzo psicológico y, por ello, los costes de cumplimentación, los llamamos costes indirectos de la gestión tributaria, también se desvanecen con las nuevas tecnologías.

Y, por último, porque las nuevas tecnologías son un arma poderosa para mejorar la asistencia de la Administración a los contribuyentes e incluso para el control tributario. ¿Cómo se mejora la asistencia de la Administración Tributaria a los contribuyentes? Pues no hay duda que a través de las páginas “web” de las Administraciones Tributarias se puede perfectamente diseñar una información legislativa, una exposición de la doctrina tributaria, se pueden plantear consultas tributarias, y responder a las mismas, etc...; de esta manera, tenemos un instrumento de información tributaria muy rico, el cual puede ser utilizado por todos las 24 horas del día.

Hay que señalar, en otro orden de cosas, que aparecen nuevos métodos de control tributario, por ejemplo, si uno de los problemas graves que tienen las transacciones del comercio electrónico es la falta de seguridad en la RED y para evitarlo o tratar de suplirlo, han aparecido instrumentos como son los certificados y la firma electrónica, pues también estas herramientas pueden ser aplicadas para el control tributario porque la firma siempre ha sido un medio de prueba relevante y el certificado puede jugar un gran papel para el control tributario, ya que las empresas emisoras de los certificados son pocas, y les puedo pedir los certificados a quiénes los han emitido.

Luego, frente a lo que se decía anteriormente, a ver si ahora resulta (como he dicho en sentido irónico frente a aquellos que opinaban que la RED iba a ser un reino de la libertad donde iba a triunfar la privacidad y donde nada iba a estar bajo control), lo contrario, a lo mejor la RED puede convertirse en un sistema de control tributario muy útil o, al menos, en una herramienta de inmisión en la privacidad de las personas muy fuerte.

¿Qué esto requiere cambios legislativos? Pues claro, porque evidentemente si yo tengo una normativa sobre intercambio de información o de acceso a la información que permite a la Administración Tributaria obtener cuantos documentos privados, papeles, etc... sean de relevancia para las actuaciones tributarias, lo que tengo que hacer es interpretarla y entender que el documento privado no es sólo un papel, sino que puede ser cualquier documento en la RED. Y si por casualidad, precisamente, por el peso de la tradición en mi normativa, ésta me habla de la necesidad, por parte de los contribuyentes, de libros de contabilidad, pues parece claro que el concepto de libro no es ya el concepto clásico o físico, sino el de libro de registro electrónico o telemático.

VIII. NOTAS FINALES

Yo creo que he hablado lo suficiente, he tratado de aportar a estas Jornadas algunas cosas que he escrito para que el interesado pueda reflexionar más y, además, existen bastantes publicaciones y informes sobre esta materia donde los problemas generales de la fiscalidad del comercio electrónico están suficientemente expuestos, debatidos y discutidos. Pero, evidentemente, si quieren Uds. preguntar algo, debatir o discutir algún problema concreto, les escucharé encantado, creo que lo más válido de estas Jornadas es el debate y el intercambio de opiniones. De cualquier forma, muchas gracias por su atención y tienen Uds. la palabra.