

ANEXO 1



**universidad
de león**
Facultad de Ciencias
Económicas y Empresariales

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad de León

Grado en Administración y Dirección de Empresas

Curso 2012/2013

“La fiscalidad del comercio electrónico.

¿Nuevos conceptos tributarios?”

(“The taxation of electronic commerce. Any

new tax concepts?”)

Realizado por el alumno Doña. **BELÉN MORAL PACHO** (71457961-C)

Tutelado por el profesor Don **ANTONIO VAQUERA GARCÍA**

En León, a 10 de septiembre de 2013



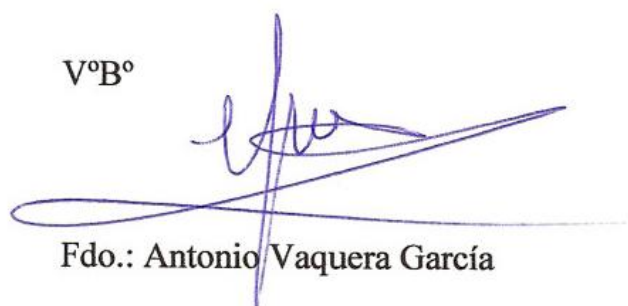
VISTO BUENO DEL TUTOR DEL TRABAJO FIN DE GRADO

El Profesor D. **ANTONIO VAQUERA GARCÍA**, en su calidad de Tutor¹ del Trabajo Fin de Grado titulado “*La fiscalidad del comercio electrónico. ¿Nuevos conceptos tributarios?*” realizado por Doña **BELÉN MORAL PACHO**, en el Grado Universitario en Administración y Dirección de Empresas, informa favorablemente el mismo, dado que reúne las condiciones necesarias para su defensa.

Lo que firmo, para dar cumplimiento al art. 12.3 del R.D. 1393/2007, de 29 de octubre.

En León, a 10 de septiembre de 2013

VºBº



Fdo.: Antonio Vaquera García

¹Si el Trabajo está dirigido por más de un Tutor tienen que constar los datos de cada uno y han de firmar todos ellos.

❖ RESUMEN DEL TRABAJO.....	Pág. 4
❖ ABSTRACT	Pág. 5
❖ INTRODUCCIÓN	Pág. 6
❖ OBJETO DEL TRABAJO	Pág. 9
❖ METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN APLICADA	Pág. 11
❖ <i>BLOQUE I: NOCIONES BÁSICAS SOBRE COMERCIO ELECTRÓNICO</i>	
1.1.- Definición de comercio electrónico	Pág. 13
1.2.- Funcionamiento y tipos de comercio electrónico	Pág. 13
1.3.- Cuadro jurídico del comercio electrónico	Pág. 15
1.3.1.- Aspectos jurídicos generales del contrato de Red	Pág. 15
1.3.2.- Legislación interna	Pág. 16
1.3.3.- Legislación internacional	Pág. 19
1.4.- “Pre” y “post” contratación electrónica	Pág. 20
❖ <i>BLOQUE II: TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO</i>	
2.1.- Fundamentos sobre los que se basa la tributación del comercio electrónico.....	Pág. 24
2.1.1.- Principios formulados por el Gobiernos de Estados Unidos.....	Pág. 24
2.1.2.- Principios expuestos por la OCDE	Pág. 25
2.1.3.- Propuestas de la Unión Europea	Pág. 26
2.1.4.- Preceptos españoles	Pág. 27
2.2.- Tributos que gravan el comercio electrónico.....	Pág. 27
2.3.- Fiscalidad indirecta.....	Pág. 28
2.3.1.- El IVA en el comercio electrónico	Pág. 28
2.3.1.1. El concepto de “lugar de realización” del hecho imponible	Pág. 29

2.3.1.2.- Calificación de las operaciones en el comercio electrónico	Pág. 32
2.3.2.- Los Impuestos Aduaneros	Pág. 34
2.3.3.- Los Impuestos Especiales	Pág. 36
2.3.4.- El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Pág. 36
2.4.- Fiscalidad directa.....	Pág. 39
2.4.1.- La residencia fiscal	Pág. 39
2.4.2.- El establecimiento permanente.....	Pág. 41
2.4.3.- La calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones realizadas.....	Pág. 44
2.4.4.- Los precios de transferencia en las transacciones del comercio electrónico	Pág. 45
2.4.4.1.- Los medios de pago electrónicos	Pág. 46
2.4.5.- Los tres impuestos directos: IRPF, IRNR e IS en el comercio electrónico	Pág. 48
❖ <i>BLOQUE III: AEAT vs. Comercio Electrónico</i>	
3.1.- El control tributario	Pág. 54
3.1.1.- La ciber-evasión.....	Pág. 54
3.1.2.- Los problemas de verificación y cumplimiento.....	Pág. 55
3.1.3.- El problema de la prueba en las operaciones de comercio electrónico: la factura telemática.....	Pág. 56
3.2.- Supuesto de aplicación práctica de operaciones realizadas a través del comercio electrónico.....	Pág. 59
❖ CONCLUSIONES.....	Pág. 62
❖ BIBLIOGRAFÍA.....	Pág. 65
❖ ANEXOS	Pág. 68

RESUMEN DEL TRABAJO

Lo primero que debemos saber cuando hablamos de comercio electrónico es que consiste en desarrollar una actividad comercial, con multiplicidad de operaciones que pueden realizarse por vía electrónica, basadas en la cesión de productos, prestación de servicios e intercambio de datos y que se pueden realizar en tiempo real.

Este comercio puede darse entre empresas, consumidores y Administraciones Públicas y dentro de los distintos tipos de comercio electrónico a los que podemos acudir, el comercio *on-line* es el más trascendental porque es el que desmaterializa el bien o servicio adquirido.

Por lo que respecta a los tributos que recaen sobre el comercio electrónico, debemos atender a los que gravan la renta (IRPF, IRNR e IS) y a los que gravan el tráfico empresarial y/o el no empresarial (IVA, II.AA., ITPyAJD e II.EE.).

Si bien es verdad que desde hace años se plantea la posibilidad de crear un nuevo impuesto que gravase la transmisión de información o datos a través del ciberespacio, en este trabajo daremos una respuesta negativa al título del mismo por considerarlo un tributo injusto que seguiría vulnerando el principio de neutralidad, al favorecer al comercio tradicional; además de reparar en que no solucionaría las dificultades para un control fiscal efectivo.

ABSTRACT

The first thing to Know when it comes to e-commerce is that it consists of developing a business, with a multiplicity of operations which can be performed electronically, based on the sale of products, services or data exchange and which can be performed in real time.

This trade can be done between companies, consumers or governments. Within the different types of electronic commerce we have, *on-line* trading is the most crucial because it is the one that dematerializes the good or services purchased.

Regarding the taxes levied on electronic commerce, we deal with all taxes imposed on income (IRPF, IRNR and IS) and traffic duties imposed on entrepreneurial and/or non-entrepreneurial ventures (VAT, II.AA.,ITPyAJD and II.EE.).

While it is true that for years there has been the possibility of creating a new tax burden on the transmission of information and data through cyberspace, this paper gives a negative answer to the title of the final project, considering it an unfair tax that would breach the principle of neutrality, by favoring traditional trade, in addition to recognizing it's inability to solve the difficulties of effective fiscal control.

INTRODUCCIÓN

Tal vez sea porque mi carrera profesional esté girando alrededor del entorno fiscal, tal vez porque también la Agencia Tributaria nos está induciendo a su utilización o, tal vez, simplemente, porque después de conocer datos socio-económicos sobre el comercio electrónico considero que el interés del mismo es muy significativo. Y es que, según datos de *The Boston Consulting Group* del INE español², tres cuartas partes del PIB español están influidas por *Internet* (siendo esta cifra más elevada en países como EE.UU., Reino Unido, Alemania o Francia) y un tercio de la población mundial somos internautas y, por lo tanto, potenciales clientes para el comercio electrónico. Así que, ¿no resultan estos datos lo suficientemente elevados como para resultar interesante abordar un estudio acerca de la influencia fiscal que pueden suponer? ¿No resulta igualmente importante estudiar las consideraciones de la Agencia Tributaria sobre el comercio electrónico para concluir que existen diferencias latentes en el tratamiento del mismo con respecto al comercio tradicional? En realidad creo que la elección de este tema es consecuencia de una combinación de todas estas razones.

Para los que nos dedicamos a la administración y/o dirección de empresas, el comercio electrónico resulta de gran interés puesto que en pocos años ha supuesto una revolución en el mundo de los negocios. Así el poder disponer, así como transmitir información que sea procesada, almacenada, tratada y transferida de maneras diferentes, supone una generación de valor para las empresas y, en consecuencia, un nuevo tipo de negocio que debe ser analizado, normalizado y del que, indiscutiblemente, debemos servirnos. Y es que en tiempos críticos como los que vivimos desde hace unos años, en una sociedad o entorno en los que parece que todo esté inventado, crear valor y sacar adelante un negocio es muy complicado y parece inevitable hacerlo sin involucrarse en este comercio que nos ocupa.

No podemos olvidarnos, a la hora de justificar la elección del tema, de la realidad actual de *Internet*, puesto que demuestra la influencia de este medio sobre casi

²*España Conecta. Cómo transforma Internet la economía española.* The Boston Consulting Group. 2011.

Panel de Hogares de mayo de 2012 del Observatorio Nacional para las Telecomunicaciones y la Sociedad de la Información. ONTSI.

todos los sectores de actividad. Y es que hoy en día, el comercio electrónico ofrece todo tipo de servicios, desde productos perecederos, hasta viajes, música, prensa, etc.

Frutas y verduras Amazon

El gigante del comercio electrónico comienza a vender productos perecederos en EEUU

EL PAÍS | Madrid | 6 JUN 2013 - 19:35 CET

Archivado en: Verduras Amazon Frutas Comercio electrónico Productos agrarios Empresas Internet Telecomunicaciones Agricultura Economía Comunicaciones Agroalimentación Comercio



La frontera entre comercio electrónico y callejero se borra

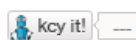
La Conferencia Europea de Comercio Electrónico, que se celebra en Madrid, expone las últimas experiencias de éxito

MARYEM CASTILLO | Madrid | 25 OCT 2012 - 09:28 CET

Archivado en: Comercio electrónico Redes sociales Internet Telecomunicaciones España Comunicaciones Comercio

105 "El comercio electrónico ha evolucionado y las líneas entre las vistas offline y online comienzan a borrarse". Así resume Matthew Stinchcomb

Cuadernos Rubio apuesta por el 'e-commerce' y prevé vender 30.000 unidades online en un año



Más noticias sobre: comunidad valenciana, empresas, comercio electrónico



19.08.2013 | VALENCIA | EP

La empresa valenciana Cuadernos Rubio ha incorporado una tienda digital a su página web 'www.rubio.net' para gestionar pedidos en todo el mundo. En los dos primeros meses de funcionamiento, ha registrado más de 500 pedidos y un total de 2.140 cuadernos vendidos. El objetivo para el primer año es llegar a las 30.000 unidades de venta.

Por esa misma amplitud de oferta, el comercio electrónico ha visto incrementado su éxito.

El comercio electrónico crece un 25,7% en España y marca récord pese a la crisis

- Los españoles hicieron 131 millones de compras por Internet en 2011
- La facturación alcanzó los 9.201 millones, según los datos de la CMT
- La facturación bajó en el cuarto trimestre con la recaída en la recesión

EL PAÍS | Madrid | 6 JUL 2012 - 10:56 CET

13

Archivado en: Crisis económica CMT Recesión económica Comercio electrónico Coyuntura económica Internet España Telecomunicaciones Economía Comunicaciones Comercio

Sin embargo, es este mismo crecimiento el que también hace aflorar los problemas que, como cualquier otro negocio, pueden surgir. La evasión y el fraude fiscal también son una realidad en este tipo de comercio.

REPORTAJE

Internet como paraíso fiscal

- Muchas empresas españolas que operan en la Red tributan en el extranjero, ante la impotencia de Hacienda
- EE UU e Irlanda compiten por atraerlas
- España, en cambio, grava con un IVA del 4% el libro tradicional y con un 18% el electrónico
- [El sector se da cita en Madrid](#)
- [Zara se ahorra impuestos al facturar sus ventas en Internet desde Irlanda](#)
- [Zara cambiará la facturación de su venta 'online' a España a partir de 2012](#)

ALICIA GONZÁLEZ | 19 OCT 2011 - 18:00 CET

1

Archivado en: [Vida & Artes](#) [Inditex](#) [Impuestos](#) [Comercio electrónico](#) [Tributos](#) [Internet](#)
[Finanzas públicas](#) [Telecomunicaciones](#) [Empresas](#) [Comunicaciones](#) [Finanzas](#) [Economía](#) [Comercio](#)

ELCOMERCIO.es

Portada Asturias Deportes **Economía** Más Actualidad Gente y TV Ocio Participa Blogs Servicios Hemeroteca
Finanzas Análisis Cotizaciones Depósitos Fiscalidad Fondos Inversión Hipotecas Calculadoras Avanza en tu carrera Autón

Estás en: El Comercio > Noticias Economía > La UE avanza en la lucha contra la evasión fiscal

Oferplan
ELCOMERCIO.es
Precio 20€ Descuento 67% Bono u oste

CUMBRE EN BRUSELAS

La UE avanza en la lucha contra la evasión fiscal

22.05.13 - 18:34 - EFE | BRUSELAS

2 Comentarios | [Twitter](#) 0 [+1](#) 2 [Compartir](#) [Recomendar](#) 0

- Los Veintisiete se comprometen a adoptar antes de que acabe el año la revisión de la directiva sobre fiscalidad del ahorro
- Austria y Luxemburgo levantarán el veto que desde 2008 imponían a dicha revisión

Publicidad

OBJETO DEL TRABAJO

Como consecuencia de los razonamientos expuestos en el anterior apartado del trabajo (*Introducción*), explicaremos en este cuáles son los objetivos del mismo, los problemas que se ponen de manifiesto y las aplicaciones prácticas en los negocios.

Partiendo de dos conceptos trascendentales en la actualidad, como son la globalización y la crisis, podemos explicar el primer objetivo de este trabajo. Y es que en un momento en el que la globalización es un hecho y no margina a ningún ámbito que podamos imaginar y mucho menos a los aspectos económicos y empresariales, la crisis también se ha visto globalizada y las empresas y los profesionales tratan de salir de ella expandiendo su negocio a través de su implantación en nuevos mercados o creando nuevas formas de negocio, en definitiva, generando valor para ellos mismos. Las empresas ya no trabajan en un único país, sino que gracias a la supresión de determinadas barreras de entrada, se encuentran en condiciones de acudir a otros países y así lo hacen. Entonces, ¿por qué no hacer que esta expansión territorial sea más sencilla? ¿Por qué no aprovecharse, aun cuando no se pretenda ampliar el territorio de actuación propiamente dicho, de los medios existentes para expandir un negocio, para reflotar de esta crisis en la que estamos inmersos? ¿No nos proporciona acaso el comercio electrónico esta oportunidad? Es pues, por estas razones, que en este trabajo se abordan las operaciones realizadas a través del comercio electrónico, con el objetivo de **conocer el tipo de operaciones que una empresa y/o un profesional puede desarrollar** al emprender estos negocios y, de manera más significativa (debido al tema del estudio), **qué normativa habrá de aplicarse en cada caso**, en orden de **atender a la casuística existente y de no llevar a cabo imprudencias fiscales**, por el mero hecho de no conocer la legislación fiscal aplicable, que podrían llevar a las empresas y/o profesionales a asumir sanciones evitables.

Concretamente, el objetivo que se pretende conseguir es el de **aportar información completa y puesta al día sobre la casuística, la normativa, la tributación y los problemas fiscales ligados al comercio electrónico**, considerando que pueden resultar de utilidad para aquellos emprendedores que mencionamos unas líneas más arriba.

Por otra parte, sin el estudio detallado de este tema, no podríamos conocer los problemas que se ponen de manifiesto y, por lo tanto, no podríamos concluir nada al respecto. Por este motivo, después de realizar el estudio y análisis del tema que nos ocupa, en el apartado de las conclusiones se pretende **redundar sobre los problemas existentes en esta materia y exponer la opinión personal acerca de su tratamiento.**

Por último, el hecho de dedicar un apartado a la presentación de un caso práctico, basado en la teoría ya expuesta con anterioridad, tiene el objetivo de **demostrar que el estudio realizado tiene una aplicación práctica en el seno de los negocios**, siendo ésta **el asesoramiento fiscal** a las empresas y/o profesionales que lo requieran.

METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN APLICADA

En este trabajo titulado “*La fiscalidad del comercio electrónico. ¿Nuevos conceptos tributarios?*” dos son, principalmente, los tipos de fuentes a las que se ha acudido para su desarrollo. En primer lugar, fuentes tales como las leyes, los reglamentos o las directivas publicadas y consultadas acerca de la materia que nos ocupa, que suponen la base para la elaboración del trabajo, ya que sin la normativa aplicable a las operaciones relacionadas con el comercio electrónico no se podría cumplir el objetivo de conocer cuál es la legislación en estas materias. Para obtener la normativa actualizada, se obtienen estas fuentes a partir de la consulta de bases de datos especializadas en materia jurídico- legal.

En segundo lugar, se acude a fuentes tales como manuales teóricos, monografías, artículos publicados en revistas especializadas en materia fiscal, así como publicaciones realizadas en páginas web también especializadas. En concreto, entre estas últimas, cabe destacar la página de la Agencia Tributaria española³, puesto que es el organismo de la autoridad administrativa española, en lo que al sistema fiscal se refiere. Este tipo de fuentes son las que nos sirven para generalizar, analizar, sintetizar, interpretar o evaluar la información contenida en las leyes y normativas, pudiendo obtener de ellas la casuística que pudiera darse en cada caso estudiado. A modo de apoyo de las explicaciones teóricas, en el trabajo se hace mención y se comentan algunas resoluciones y consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, puesto que se consideran necesarias para ilustrar determinada problemática existente. Las referencias de cualquiera de estas fuentes pueden encontrarse en la bibliografía, al final de trabajo.

Por lo que respecta a la aplicación práctica del estudio, materializada en un supuesto práctico inventado, está basada en la teoría analizada, teniendo en cuenta una potencial o posible consulta o duda que cualquier usuario podría plantearse, y se refleja al final del bloque *III*. En su elaboración se plasman situaciones ilustrativas de los principales conceptos tratados en el estudio teórico.

No hay que olvidar, al hablar de la metodología, que este trabajo ha sido supervisado en todo su contenido por un tutor especializado en materia fiscal.

³www.aeat.es

BLOQUE I: NOCIONES BÁSICAS SOBRE COMERCIO ELECTRÓNICO.

1.1.- DEFINICIÓN DE COMERCIO ELECTRÓNICO

Para dar una definición de lo que es el comercio electrónico, debemos tener en cuenta que éste puede entenderse de distintas formas, según la perspectiva que adoptemos. Por lo tanto, dado su empleo en los ámbitos técnicos y de organización empresarial, debemos abordarlo desde tres perspectivas, principalmente: desde la de las comunicaciones, la de los procesos de negocio y la temporal.

Así pues, desde el punto de vista de las comunicaciones, el comercio electrónico es aquel que distribuye información y servicios, a través de Redes de Telecomunicación Multimedia, conformando estructuras empresariales de carácter virtual. Teniendo en cuenta los procesos de negocio, el comercio de red es el que utiliza las tecnologías que facilitan el soporte y la automatización de los flujos de trabajo y procedimientos de negocio de la empresa, con lo que ésta consigue eficiencias en los costes, servicios con una mejor calidad y ciclos de producción más cortos. Por último, si tenemos en cuenta el factor tiempo, el comercio electrónico es el instrumento que nos permite establecer nuevos canales para el intercambio de productos, servicios e información en tiempo real.

Así las cosas, este tipo de comercio permite tanto disponer como transmitir información que se procesa, almacena, trata y vende de diferentes formas, haciendo que se genere valor y, por ende, creando una nueva forma de hacer negocio.

En definitiva y para acoplar los diferentes conceptos de comercio electrónico en una sola definición, diremos que el comercio electrónico es aquel que consiste en el desarrollo de una actividad comercial, con multiplicidad de operaciones, que puede realizarse por vía telemática (electrónica) y basada en la cesión de productos, prestación de servicios e intercambio de datos (información), pudiendo realizarlos en tiempo real.

1.2.- FUNCIONAMIENTO Y TIPOS DE COMERCIO ELECTRÓNICO.

Además de saber qué es el comercio electrónico, es conveniente que sepamos cómo funciona la operativa del mismo. Y es que las empresas, normalmente, pagan a un proveedor de Internet para que mantenga a su disposición su propia página web en un

ordenador central, denominado “servidor”⁴. Este proveedor coloca varios puntos de acceso estratégicos con el fin de que la conexión se pueda realizar en la localidad del usuario, mediante una llamada local. Por su parte, los usuarios, desde cualquier parte, pueden acceder a la página web a través de una dirección de Internet, denominada *domainnameo nombre de dominio*, y realizar sus comprar pagando normalmente mediante tarjetas, monederos electrónicos o transferencias electrónicas de fondos.

Es por medio de esta mecánica que se lleva a cabo la contratación electrónica calificada como *minorista* y efectuada en un entorno abierto. No obstante, existe otra modalidad de contratación electrónica, más especializada en determinados sectores económicos y que se desarrolla por medio de un sistema telemático de intercambio de documentos normalizados entre las aplicaciones informáticas de los miembros de las asociaciones de tales sectores, denominada *Transmisión electrónica de datos o sistema EDI*.

En cuanto a los actores principales en el comercio de red, podemos hablar de tres sujetos diferenciados: las empresas, los consumidores y las administraciones públicas y de la relación entre ellos surgen los tres tipos básicos de este comercio:

- Entre empresas o “*business to business*” (B2B).
- Entre empresas y consumidores o “*business to consumers*” (B2C).
- Entre empresas y Administraciones o “*business to Administrations*” (B2A).

De tal forma, las empresas intervienen como usuarias, si son las que compran o venden, o como proveedoras de herramientas y servicios de soporte para el comercio. Por su parte, las Administraciones desempeñan el papel de agentes reguladores y promotores de tal comercio, a la vez que también son usuarias.

En el caso de los consumidores, además del B2C, estos participarían en dos modalidades más de comercio electrónico. Por un lado, el comercio directo entre consumidores, que se dará cuando haya una venta/prestación directa entre consumidores, y, otro, las transacciones económicas entre los ciudadanos y las Administraciones, que se dan en los casos de pago de impuestos, de seguros sociales, etc.

⁴ Ordenador que almacena la información que permite el acceso por parte de los usuarios de la Red.

Atendiendo a la entrega de los bienes y/o servicios, se distinguen, además, dos tipos de comercio electrónico: el comercio electrónico *on-line* y el comercio electrónico *off-line*. El primero de ellos (conocido como comercio directo) pone a disposición del destinatario un producto en formato digital, a través de la Red y se da cuando tanto el pedido como el pago se efectúan de forma telemática. Sin embargo, el segundo (comercio indirecto), permite que el pedido del bien tangible se haga a través de Internet, pero la entrega del producto pueda realizarse por vía telemática o por medios terrestres tradicionales.

Desde el punto de vista tributario y que, por lo tanto, más nos interesa en este trabajo, el comercio *on-line* es el que revierte mayor interés, ya que con esa forma de transmisión el bien adquirido o el servicio prestado es objeto de desmaterialización, es decir, la transmisión telemática separa el bien inmaterial de su soporte material por medio de la digitalización, haciéndolo intangible y potencialmente invisible, fiscalmente hablando, porque cuentan con una casi nula restricción impositiva. De tal suerte, es en este contexto, caracterizado por la ausencia de los principios reguladores de los flujos de información y servicios en los sistemas multimedia, donde se plantea en qué modo han de asumirse los principios de fiscalidad internacional en el “*ciberespacio*” y, particularmente, en el comercio electrónico.

1.3.- CUADRO JURÍDICO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

1.3.1.- Aspectos jurídicos generales del contrato de red.

Desde un punto de vista jurídico, el contrato telemático, o contrato de red, es un instrumento indispensable para la contratación electrónica. Así las cosas, autores como Davara⁵, definen este tipo de contratación como “*aquella que se realiza mediante la utilización de algún elemento electrónico cuando éste tiene, o puede tener, una incidencia real y directa sobre la formación de la voluntad o el desarrollo o interpretación futura del acuerdo*”.

A partir de esta definición, podemos extraer dos particularidades. La primera de ellas es que se utiliza el medio electrónico para la formación de la voluntad, esto es, la forma electrónica de consentir. La segunda constata que a través del medio electrónico

⁵ DAVARA, *Manual de Derecho Informático*, Pamplona, Aranzadi, 1997. Pág. 165.

permanece, en la mayor parte de las ocasiones, la prueba escrita del negocio, es decir, el documento electrónico, tratándose entonces de un contrato escrito *sui generis*.

Con la intención de explicar de manera genérica, las normas aplicables a los contratos alcanzados en la Red, analizaremos en primer lugar la legislación española vigente, para después hacer una reseña a las normas relevantes de derecho internacional privado⁶ y a las propuestas comunitarias en materia de comercio electrónico.

1.3.2.- Legislación interna.

Contemplando el comercio electrónico desde el prisma del ordenamiento jurídico español, podemos analizar los siguientes aspectos del contrato electrónico:

- Los contratos celebrados por vía electrónica producirán todos los efectos previstos por el ordenamiento jurídico, cuando concurren el consentimiento y los demás requisitos necesarios para su validez.
- El consentimiento, se manifiesta por el concurso de la oferta y la aceptación, que en su caso han de ser electrónicas. Lo que la doctrina contempla en el caso del contrato electrónico no es un consentimiento electrónico, sino una forma de consentir electrónica.
- La oferta y la aceptación electrónicas son aquellas que se realizan por medios electrónicos.
- Para que sea válida la celebración de contratos por vía electrónica no será necesario el previo acuerdo de las partes sobre la utilización de medios electrónicos.
- En cuanto a la perfección del contrato electrónico, podemos decir que se trata de un contrato entre ausentes, si bien se considera realizado en tiempo real, puesto que el plazo entre la emisión de la oferta y su aceptación puede ser mínimo. Por otro lado, el lugar en el que se entiende perfeccionado el contrato es el domicilio del oferente, siendo indiferente el lugar en el que se encuentre físicamente el proponente.

⁶ Sin olvidar que este es un trabajo de Derecho Fiscal, debemos hacer referencia al Derecho Internacional, en la medida en que pueden darse casos de disputas internacionales, como consecuencia de los contratos electrónicos, en las cuales habremos de acudir a la normativa de Derecho Internacional aplicable.

- Siempre que la Ley exija que el contrato o cualquier información relacionada con el mismo conste por escrito, este requisito se entenderá satisfecho si el contrato o la información se contiene en un soporte electrónico.

En cualquier caso, la conclusión del contrato no se perfecciona hasta que el adquirente o destinatario del servicio haya recibido, primero, por vía electrónica una notificación del prestador de servicios acusando recibo de su aceptación y, segundo, confirmando la recepción del acuse de recibo⁷.

No obstante, no hay que olvidar que no existe un marco jurídico específico para esta materia, por lo que extrapolamos las directrices de las normas básicas a la relación con el comercio electrónico. Así las cosas, la *Ley de Servicios de la Sociedad de la Información*⁸, que se refiere a los servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, establece que los contratos electrónicos se regirán por lo dispuesto en el *Título IV* de dicha Ley (*Contratación por vía electrónica*), por los *Códigos Civil* y de *Comercio* y por las restantes normas civiles o mercantiles sobre contratos, en especial, las normas de protección de los consumidores y usuarios y de ordenación de la actividad comercial.

Así pues, el contrato de compraventa electrónica, que en este caso es el que más nos interesa, dado el estudio que hacemos en relación con el IVA, a nivel del Estado español, viene regulado por la Ley de Ordenación del Comercio Minorista⁹, que considera las operaciones de compraventa electrónica como operaciones de venta a distancia (artículo 38.1), porque no se produce la presencia física simultánea de ambas partes, dejando que se transmitan las voluntades de contratar a través de medios de comunicación a distancia. Es pues, a partir de esta consideración de ventas a distancia que no hay duda de la aplicación de dicho régimen jurídico a los contratos de comercio electrónico del tipo *business- to- business*, pese a la exclusión de ciertos productos del ámbito de aplicación de la Ley, como son los realizados a medida o los productos alimentarios.

⁷No será de aplicación lo dispuesto en el *Título IV* de la *Ley de Servicios de la Sociedad de la Información* los contratos relativos al Derecho de familia y sucesiones. Los contratos, negocios o actos jurídicos en los que la Ley determine para su validez o para la producción de determinados efectos la forma documental pública, o que requieran por Ley la intervención de órganos jurisdiccionales, notarios, registradores de la propiedad y mercantiles o autoridades públicas, se regirán por su legislación específica.

⁸Ley 34/2012, de 11 de julio.

⁹Ley 7/1996, de 15 de enero. Reformada por la Ley 1/2010, de 1 de marzo.

Para esta modalidad contractual, la Ley de Ordenación del Comercio Minorista establece una serie de características específicas en lo que respecta a los siguientes aspectos:

- El plazo de ejecución, que se establece en treinta días a partir de la recepción de la aceptación, salvo que se indique lo contrario.
- El pago anticipado, que solo podrá exigirse en el supuesto de que el producto deba sufrir adaptaciones específicas para un cliente determinado.
- El pago mediante tarjeta de crédito, puesto que al tratarse de un cargo efectuado por la mera indicación del número de la tarjeta, pero sin entrega física o electrónica de la misma, permitirá al titular la inmediata anulación de dicho cargo, sin perjuicio de la responsabilidad por daños y perjuicios causados al vendedor en caso de indebida anulación por parte del titular de la tarjeta.
- El derecho de desistimiento, que se establece libre en el plazo de siete días desde la fecha de recepción del producto y sin necesidad de formalidad alguna.
- Las excepciones al derecho de desistimiento, que se atañen a los productos susceptibles de ser copiados o reproducidos, salvo que se hubiera acordado la posibilidad.

En aras de fijar una mayor seguridad en este tipo de operaciones contractuales, el legislador español estima conveniente someterlas a publicidad y a autorización administrativa previa y para ello ordena, en el artículo 38.2 de la Ley 7/1996, a través de *Real Decreto 1.133/1997, de 11 de julio*, la creación del Registro de Empresas de Venta a Distancia, adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda.

En el ámbito de la Unión Europea, se aprobó la *Directiva 97/7/CE*¹⁰, relativa a la protección de los consumidores en materia de contratos a distancia.

El mayor inconveniente que plantea este marco jurídico es el de su parcialidad, dado que únicamente cubre las operaciones calificadas de *business- to- customer*, o lo que es lo mismo los contratos de compraventa civiles, dejando fuera de su ámbito las operaciones *business- to- business*, o contratos de compraventa mercantil. Así las cosas, las normas anteriormente referidas, no pretenden regular el comercio

¹⁰ Directiva 97/7/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 1997.

electrónico sino salvaguardar los intereses de los consumidores y regular las ventas realizadas por comerciantes minoristas. En cualquier caso, debemos concluir que las operaciones de compraventa del tipo *B2C* que se realicen por *Internet* se someterán a la legislación de venta a distancia. A este respecto, no debemos olvidar que hay un sector doctrinal que estima que las este tipo de ventas deberían someterse a la misma legislación que rige las ventas celebradas en establecimientos abiertos al público.

1.3.3.- Legislación internacional.

Si contemplamos los contratos electrónicos en los que los sujetos parte se hallan sometidos a ordenamientos jurídicos distintos, debemos tener en cuenta que las circunstancias que determinan el perfeccionamiento del contrato pueden diferir de un sistema jurídico a otro, siendo incluso incompatibles.

Si bien en este trabajo no vamos a dedicarnos a analizar de manera pormenorizada la legislación en materia internacional, sí vamos a especificar qué normas del Derecho Internacional Privado resultan aplicables en los supuestos de disputa internacional suscitada como consecuencia de un contrato electrónico.

Así pues, el juez competente (que será el aquel en cuyo territorio nacional se encuentra domiciliada la persona física demandante o en el que se sitúe la sede principal o un mero establecimiento mercantil de una empresa que también lo fuere) deberá fallar según la legislación aplicable y a efectos de determinar qué ordenamiento jurídico sería el aplicable, habrá que estar a lo dispuesto en el Convenio de Roma de 18 de junio de 1980, que España ratificó en el año 1993. Dicho convenio sienta el principio de la libertad de elección por las partes, que puede ejercerse de forma expresa o resultar de las disposiciones contractuales. Si no se ejercitarse esta libertad de elección, se aplicará la legislación del país con el que el contrato tenga un vínculo más estrecho, entiendo que esto será donde se radique el domicilio o la sede de la parte que debe cumplir con la prestación característica del contrato.

1.4.- “PRE” Y “POST” CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA.

Además de la normativa aplicable anteriormente referida, cuando vayamos a ejercitar la contratación electrónica habremos de estar a lo que establezca la *Ley 34/2012, de 11 de julio, Ley de Servicios de la Sociedad de la Información*, sobre todo en lo referido a las obligaciones previas y posteriores a la contratación por medios electrónicos.

En este sentido, la *Ley*, en su artículo 27, establece que el prestador de servicios que vaya a realizar actividades de contratación electrónica tiene que poner a disposición del destinatario, antes de iniciar el procedimiento de contratación y mediante técnicas adecuadas al medio de comunicación utilizado (el electrónico), de forma permanente, fácil y gratuita, información clara, comprensible e inequívoca sobre los siguientes extremos:

- a) Los distintos trámites que deben seguirse para celebrar el contrato.
- b) Si el prestador va a archivar el documento electrónico en que se formalice el contrato y si éste va a ser accesible.
- c) Los medios técnicos que va a poner a su disposición para identificar y corregir errores en la introducción de los datos.
- d) La lengua o lenguas en que podrá formalizarse el contrato.

Así las cosas, la obligación de poner a disposición del destinatario esta información se dará por cumplida si el prestador la incluye en su página o sitio de *Internet*, en las condiciones oportunas¹¹.

No obstante, si los contratantes acuerdan no facilitar la información anterior y ninguno de ellos tiene la consideración de consumidor y/o cuando el contrato se haya celebrado exclusivamente mediante el intercambio de correos electrónicos u otros tipos de comunicación electrónica equivalente, el prestador no estará obligado a facilitarla.

¹¹Cuando el prestador diseñe específicamente sus servicios de contratación electrónica para ser accedidos mediante dispositivos que cuenten con pantallas de formato reducido, se entenderá cumplida esta obligación cuando facilite de manera permanente, fácil, directa y exacta la dirección de Internet en que dicha información es puesta a disposición del destinatario.

La Ley también contempla que, sin perjuicio de lo dispuesto en la legislación específica, las ofertas o propuestas de contratación que se realicen por vía electrónica serán válidas durante el periodo que fije el prestador o, en su defecto, durante el tiempo que los destinatarios del servicio puedan acceder. Asimismo, previamente al inicio del procedimiento de contratación, el prestador del servicio deberá poner a disposición del destinatario las condiciones generales a que se sujete el contrato, de forma que éstas puedan ser almacenadas y reproducidas por el destinatario.

Por lo que respecta a las obligaciones posteriores a la celebración del contrato, hemos de estar a lo recogido en el artículo 28 de la misma Ley.

Así las cosas, una vez realizada la contratación, el oferente tiene la obligación de confirmar la recepción de la aceptación al que la hizo por alguno de los siguientes medios:

- El envío de un acuse de recibo por correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente a la dirección que el aceptante haya señalado, en el plazo de las veinticuatro horas siguientes a la recepción de la aceptación.
- La confirmación, por un medio equivalente al utilizado en el procedimiento de contratación, de la aceptación recibida, tan pronto como el aceptante haya completado dicho procedimiento, siempre que la confirmación pueda ser archivada por su destinatario.

En los casos en que la obligación de confirmación corresponda a un destinatario de servicios, el prestador facilitará el cumplimiento de dicha obligación, poniendo a disposición del destinatario alguno de los medios indicados en este apartado. Esta obligación será exigible tanto si la confirmación debiera dirigirse al propio prestador o a otro destinatario.

En cuanto a la aceptación, se entiende que ésta se ha recibido y confirmado cuando las partes tengan constancia de ello¹². Sin embargo, no será necesario confirmar la aceptación en los casos en que ambos contratantes así lo acuerden, y ninguno de ellos tenga la consideración de consumidor, y/o el contrato se haya celebrado exclusivamente

¹²En el caso de que la recepción de la aceptación se confirme mediante acuse de recibo, se presumirá que su destinatario puede tener la referida constancia desde que aquél haya sido almacenado en el servidor en que esté dada de alta su cuenta de correo electrónico, o en el dispositivo utilizado para la recepción de comunicaciones.

mediante el intercambio de correos electrónicos u otro tipo de comunicación electrónica equivalente, cuando estos medios no sean empleados con el exclusivo propósito de eludir el cumplimiento de tal obligación.

Una vez introducidas las nociones básicas sobre comercio electrónico estamos en condiciones de comenzar a analizar la tributación del mismo.

BLOQUE II: TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

Así pues, en este segundo bloque del trabajo abordaremos aspectos tales como los fundamentos en los que se basa la tributación electrónica, qué tipo y cuáles son los impuestos que gravan el comercio que nos ocupa, separando el estudio entre los directos y los indirectos.

2.1.- FUNDAMENTOS SOBRE LOS QUE SE BASA LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

En este apartado nos centraremos en determinados informes que reúnen los principios generales que han de presidir en la tributación del comercio electrónico, a la vez que recogen posibles soluciones a los problemas derivados del uso de la *Red*.

Así pues, cabe destacar los informes elaborados por el Gobierno de los Estados Unidos, los realizados por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico¹³, los llevados a cabo por la Unión Europea y el informe elaborado por la Comisión Española para el estudio del Impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, puesto que de ellos obtenemos los principios básicos que regulan el comercio que nos ocupa.

2.1.1.- Principios formulados por el Gobierno de Estados Unidos.

En 1996, el Tesoro de Estados Unidos publicó un estudio denominado *Selected Tax Policy of Global Electronic Commerce*¹⁴, que recoge las pautas fiscales que se entiende deben adoptarse en materia de contratación electrónica. Dicho informe tenía como base tres principios:

- El principio de neutralidad, según el cual aquellas transacciones electrónicas que sean sustancialmente análogas a las que se realizan en las formas comerciales tradicionales han de tributar de forma similar a éstas. Es decir, que no se deben discriminar las transacciones comerciales según se realicen de manera tradicional o

¹³En adelante, OCDE.

¹⁴V. referencia completa en la bibliografía al final del trabajo. Traducción al español del documento: *Implicaciones fiscales del comercio electrónico*.

electrónica, para no crear incentivos al cambio de naturaleza de dichas transacciones o de la localización de quienes las realicen¹⁵.

- El principio de aplicación de la normativa de fiscalidad internacional, siempre que resulte posible, ya que utilizar reglas y métodos generalizados en el ámbito del Derecho Tributario Internacional evitará que se produzcan casos de doble imposición fiscal.

- El principio de generalidad y flexibilidad, propone que a la hora de elaborar la normativa fiscal sobre el comercio electrónico se utilicen conceptos suficientemente generales que no queden superados con facilidad por la evolución tecnológica en este campo.

Al respecto de la normativa establecida en Estados Unidos, debemos saber que en 1998 se promulgó una Ley de moratoria de la tributación del comercio electrónico¹⁶. A partir de la elaboración de esta Ley, en Estados Unidos se constituyó una Comisión asesora en materia de comercio electrónico (AEAC), en la que participaban empresas de venta *on-line*, la Administración Federal y treinta gobernadores de Estados Unidos, con la intención de elaborar un informe que promoviese la ampliación de tal moratoria hasta lograr un acuerdo entre las partes implicadas sobre la tributación de estas operaciones.

2.1.2.- Principios expuestos por la OCDE.

Varios han sido los informes presentados por la OCDE en materia de tributación de comercio electrónico, si bien, son de destacar los siguientes:

- *Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers*¹⁷.
- *The Emergence of Electronic Commerce, Overview of OECD's Work*¹⁸.

¹⁵Más adelante, cuando hablemos de la tributación indirecta, podremos ver algún ejemplo en el que, a día de hoy, aún existe tal discriminación, como es el caso de la venta de periódicos, puesto que dependiendo de si se hace en soporte papel o electrónico, tributa a un 4% o 21% de IVA.

¹⁶*Internet Tax Freedom Act*, de septiembre de 1998.

¹⁷Nota del documento preparado por Australia, Canadá y Estados Unidos titulado *Implications of the Communications Revolution for Tax Policy and Administration*. DAFNE/CFA. 1996.

¹⁸*The Emergence of Electronic Commerce, Overview of OECD's Work*. OECD Policy Brief, núm. 1. Noviembre de 1997. V. www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm

- Informe elaborado en el simposio en Turku (Finlandia), el 18 de noviembre de 1997.

En resumidas cuentas, estos documentos vienen a apuntar una serie de principios o criterios a tener en cuenta por el legislador a la hora de regular la fiscalidad del comercio electrónico:

- Principio de equidad.- No se deben provocar distorsiones económicas con la introducción de los sistemas de contratación electrónica.
- Principio de simplicidad.- Los costes administrativos y de cumplimiento de las normas deben ser los mínimos posibles.
- Principio de seguridad jurídica.- Los sujetos pasivos deben tener certeza de los elementos constitutivos de la imposición (parece evidente que no se contempla la no imposición de tasas sobre el comercio electrónico).
- Principio de eficiencia y eficacia.- Debe evitarse la evasión y el fraude fiscal que se originen por la introducción de la vía telemática en las relaciones comerciales.
- Principio de proporcionalidad y justicia.- La imposición de los tributos que graven las operaciones comerciales que nazcan de las nuevas tecnologías deben ser proporcionados y justos.

2.1.3.- Propuestas de la Unión Europea.

La Comisión Europea centraba todas sus propuestas en formular directrices que potenciasen el comercio electrónico, de manera que este no viese obstaculizada su expansión con nuevos impuestos, pero sí controlada con el perfeccionamiento de los ya existentes, sobre todo, a través de la imposición indirecta.

En este sentido, la Comisión manifestó tres supuestos claves:

- El rechazo de nuevos impuestos. Se debía adaptar el IVA a la introducción de las nuevas tecnologías en el comercio.
- El cambio en la calificación de las operaciones económicas. Las transacciones electrónicas deberían considerarse prestaciones de servicios.

- La neutralidad de las operaciones. El régimen tributario no debería desincentivar las operaciones comerciales llevadas a cabo a través de la Red.

2.1.4.- Preceptos españoles.

En el Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española¹⁹, la Comisión refleja que la problemática del comercio electrónico respecto a la imposición indirecta no afecta solo al Impuesto sobre el Valor Añadido, sino también al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (IPSI), al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) y a los impuestos que gravan la actividad del juego, por lo que todos ellos deberían ser revisados en lo que a la materia del comercio electrónico se refiere.

Una vez conocidas las bases de la actual legislación en esta materia, nos centraremos en la normativa española, por ser a la que, en principio, debemos acogernos en nuestro caso. Por lo tanto, en los apartados siguientes mencionaremos los impuestos que se ven afectados por este tipo de comercio y profundizaremos en aquellos que consideremos más relevantes.

2.2.- TRIBUTOS QUE GRAVAN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Los tributos que recaen sobre el comercio electrónico son los impuestos sobre la renta, por un lado, y, por el otro, los que gravan el tráfico empresarial y/o el no empresarial, en menor medida.

Partiendo de esa base, en este trabajo vamos a profundizar en aquellos impuestos que tienen mayor relevancia por ser los que plantean cuestiones fiscales más conflictivas y, por lo tanto, más interesantes a la hora de su estudio y/o análisis. Así pues, por lo que respecta a los impuestos sobre la renta, nos centraremos en el

¹⁹Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española. Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Comisión para el Estudio del Impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española. Instituto de Estudios Fiscales. Octubre 2000. (También se puede consultar en www.minhac.gob.es/confisc/inicio.htm)

Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) y el Impuesto de Sociedades (IS). En el caso de los impuestos que gravan el consumo, prestaremos especial atención al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Además de estos, habría que conocer también la incidencia del comercio que nos ocupa en los Impuestos Aduaneros (II.AA), en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD) y en los Impuestos Especiales (II.EE).

Por lo que respecta al pago por medios electrónicos²⁰, recaen sobre el mismo los impuestos sobre la renta, especialmente, en lo relativo a las normas anti-paraísos fiscales.

En este trabajo, a la hora de analizar las cuestiones tributarias distinguiremos entre tributos indirectos y tributos directos.

2.3.- FISCALIDAD INDIRECTA

Para abordar este apartado, es preciso que, en primer lugar, exponamos qué impuestos vamos a estudiar. Así pues, distinguiremos entre aquellos que gravan el tráfico empresarial y los que gravan el tráfico patrimonial y no empresarial. Dentro de esta clasificación, examinaremos el IVA, los Impuestos Aduaneros y los Impuestos Especiales (dentro del primer grupo) y el ITPyAJD (perteneciente al segundo grupo referido).

2.3.1- El IVA en el comercio electrónico.

Atender, en este trabajo, a la particularidad del IVA en el comercio electrónico se debe al peligro que supone este comercio para la aplicación de dicho impuesto. En este sentido, como *Internet* ofrece la posibilidad de efectuar una prestación de servicios enteramente *on-line*, sin que exista necesidad alguna por parte del suministrador de disponer de un establecimiento permanente en el país en el que reside el adquiriente, puede favorecer comportamientos destinados a eludir figuras tributarias como el IVA y los impuestos especiales y aduaneros. El análisis que se desarrollará a continuación

²⁰También daremos, más adelante, algunas nociones a este respecto.

centra su atención fundamental en el IVA y, en particular, en su aplicación a las operaciones internacionales.

De tal suerte, para la efectiva aplicación del impuesto que nos ocupa, la Comisión Europea ha elaborado una comunicación titulada “*Comercio electrónico y fiscalidad indirecta*”²¹. Ya en un documento precedente, denominado “*Iniciativa Europea de Comercio Electrónico*”²², la Comisión había afirmado que las normas comunitarias establecidas en el campo de la fiscalidad indirecta, y en particular del IVA, son idóneas para ser aplicadas al comercio electrónico, si bien reconocía la necesidad de evaluar su impacto para determinar si, y en qué medida, la legislación vigente debe ser adaptada.

No obstante, pese a este planteamiento de preservación del actual régimen jurídico, resulta necesario analizar dos aspectos que plantean serios problemas de viabilidad del vigente modelo de imposición indirecta: las reglas de localización del hecho imponible y la calificación de las operaciones, esto es, los criterios que delimitan la frontera entre bienes y servicios.

2.3.1.1.- El concepto de “lugar de realización” del hecho imponible:

Bien sabemos que la aplicación de cualquier norma jurídica requiere un territorio que determine el régimen jurídico correspondiente y, en el caso del IVA, sus normas reguladoras contemplan una serie de reglas que determinan qué Estado detenta la soberanía fiscal para someter a imposición una operación determinada.

Así las cosas, la LIVA, de conformidad con las prescripciones comunitarias, en concreto con el artículo 9 de la *VIª Directiva del IVA*²³, dispone los criterios que rigen en materia de lugar de realización del hecho imponible (Título III, artículos 68 a 74).

Así pues, como ya hemos desarrollado anteriormente, podemos resumir que la regla general para las entregas de bienes es que se entiende realizado el hecho imponible donde se pongan a disposición del adquirente, si bien se dan determinadas salvedades

²¹COM (1998).374 Final.

²²COM (1997). 157.

²³Directiva 77/388/CEE.

en los casos donde sean objeto de transporte (donde se inicie), instalación o montaje (donde se efectúe) y/o inmuebles (donde radiquen).

Por su parte, ya hemos dicho que las prestaciones de servicios se entienden realizadas donde el prestador tenga situada su sede de actividad o su establecimiento permanente. Sin embargo, se establecen también excepciones a la regla general según si se relacionan con inmuebles (donde radiquen éstos); si son de transportes (en función del trayecto); si son culturales, de hostelería, de carga y descarga (donde se presten); si son de publicidad, asesoramiento, auditoría, servicios de profesionales u operaciones financieras en general (donde resida el destinatario, si es sujeto pasivo del IVA); y es en esta última salvedad donde deben encuadrarse los servicios relacionados con los productos intangibles.

En este sentido, si bien el proveedor de *Internet*, como tal, y los servicios que presta no plantean grandes problemas de localización, no tiene por qué resultar igualmente aplicable ese régimen a los bienes que son objeto de transmisión, porque ¿qué ocurre con los bienes objeto de transmisión? ¿Se debe considerar como lugar de realización del hecho imponible el ordenador de expedición, donde se sitúa la web, etc.? Pues bien, hasta ahora, se partía de la constatación de un sistema en el que, con carácter general, las entregas de bienes se sometían a imposición en el país de destino, es decir, en el lugar donde el bien era consumido. Por su parte, las prestaciones de servicios se basaban en la imposición en origen, donde se encontrara la sede del prestador. Esto no provocaba mayores distorsiones ya que el país de origen solía coincidir con el de destino y, además, las exigencias de los sistemas operativos y los elevados costes de las operaciones impedían la búsqueda de ventajas fiscales derivadas de la localización en aquellos Estados donde el tipo de IVA fuese más reducido, o donde no se aplicase el impuesto.

Sin embargo, en la actualidad, esta situación ha cambiado mucho debido a las mayores facilidades derivadas del desarrollo tecnológico. De este modo, las empresas denominadas “*accesprovider*” garantizan el acceso a *Internet* a sujetos que residen en un Estado, con la simple disposición, en ese Estado, de una estructura informática que, sobre la base del ordenamiento en vigor, no tenga la suficiente entidad para constituir un supuesto de establecimiento permanente.

Así las cosas, determinados servicios como los suministrados a través de *Internet* de “bienes desmaterializados”, parten de una normativa de IVA que puede conllevar a disparidades fiscales entre las empresas residentes y las no residentes, favoreciendo la adopción de políticas de localización de actividades en países extranjeros sobre la base de las consideraciones de tipo fiscal e impactando sobre la base imponible y la ocupación.

Pues bien, a este respecto podemos observar dos hipótesis planteadas por la doctrina²⁴. La primera de ellas consiste en exigir la imposición en el Estado de destino, aplicando así lo previsto en el artículo 9.3 de la *Sexta Directiva*²⁵ que, para evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de competencia, autoriza a los Estados miembros a invertir el lugar de realización del hecho imponible de ciertas prestaciones de servicios cuyo destinatario o prestados no se encuentren en territorio comunitario, situándose de este modo fuera de la Unión Europea operaciones que se hubieran considerado realizadas dentro o viceversa. La segunda de ellas pasa por la no imposición de tales servicios, basándose en el hecho que se trataría de servicios sometidos a tipos de reducidos de IVA, por lo que el impacto en la recaudación no sería elevado y podría compensarse con el establecimiento de alguna otra figura impositiva.

Sin embargo, las autoridades europeas competentes en esta materia se muestran contrarias al establecimiento de nuevas o adicionales figuras impositivas, abogando por la adaptación de las disposiciones relativas al comercio electrónico.

Así las cosas, las organizaciones internacionales presentan dos posibles escenarios que permiten dar solución a los problemas que supone este tipo de comercio:

- En el primero de ellos, se mantendrían los criterios actuales de “lugar de realización” del hecho imponible, aunque delimitando el concepto de establecimiento permanente que da lugar a fugas.

- En el segundo escenario planteado se actuaría modificando los principios relativos al “lugar de realización” del hecho imponible.

²⁴ V. VAN ZADELHOF, (1996). “Will VAT survive in the telecom and internet jive?”, *International VAT Monitor*. Páginas 326 a 331.

V. JOAN HORTALÀ I VALLVÉ, y otros, (2000). “La fiscalidad del comercio electrónico”. Valencia: Ciss, S.A. Ciss Praxis Profesional. Página 123 a 127.

²⁵ Sexta Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977.

Pues bien, si bien es cierto que esta última alternativa parece la más coherente porque permite afirmar que los principios que rigen en materia de imposición indirecta son aplicables en el mundo virtual, no es menos cierto que es necesario realizar determinados ajustes que solventen los problemas que esta hipótesis plantea. Y es que la efectiva recaudación del impuesto cuando los servicios se prestan a personas que no son sujetos pasivos del IVA, supone un problema dado que en el caso de *Internet* este tipo de sujetos pueden suponer una mayoría, de modo que no cabría la inversión del sujeto pasivo. Además, otro problema que habría que solventar es el de garantizar que quien contrate el servicio sea su beneficiario efectivo, puesto que puede tratarse de personas distintas con residencia en jurisdicciones fiscales diferentes.

El caso español se rige por el Real *Decreto Ley 14/1997, de 29 de agosto*, que modifica la *Ley 37/1992, de 28 de diciembre*, del Impuesto sobre el Valor Añadido, estableciendo que los servicios de telecomunicaciones (entre los que se encuentra el comercio electrónico) tributarán en el lugar donde radique la sede o el establecimiento permanente del destinatario, salvo que este no tenga la condición de empresario o profesional y el prestador resida en un Estado miembro, caso en el que se aplicará el criterio de tributación según la sede del prestador.

No obstante, para evitar posibles distorsiones y garantizar la neutralidad, se publica una Comunicación de la Comisión de Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta que propone las siguientes pautas:

- Cuando se trate de servicios prestados mediante comercio electrónico, destinados al consumo en la Unión Europea, se gravarán en la propia Unión Europea con independencia de su origen.
- Sin embargo, si esos mismos servicios se destinasen al consumo fuera de la Unión Europea, no estarán sujetos a IVA en la Unión Europea, sin perjuicio de que el IVA soportado en su producción pueda ser deducible.

2.3.1.2.- Calificación de las operaciones en el comercio electrónico:

Dado el problema que se plantea en el comercio electrónico en la distinción entre bienes y servicios, es necesario calificar las operaciones en él realizadas para

evitar que, ante incongruencias en la distinción entre bienes y servicios, el ciber-evasor pueda vender productos en concepto de servicios, y viceversa, en función de la operación que mejor le convenga.

De tal suerte, la legislación comunitaria en materia de IVA obliga a realizar esta distinción, fundamentándola en la existencia o no de un elemento físico. Sin embargo, hay que estar al hecho de que los productos digitalizables son en sí mismos productos y no servicios, aunque carezcan de soporte físico.

Así las cosas, la Comisión, en la *Directriz 2 del COM (1998) 374*, señala que una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios. A partir de esta definición, obtenemos que un mismo producto se somete a un régimen impositivo distinto según el método de distribución empleado: como prestación de servicios, si se envía al destinatario por vía electrónica, y como entrega de bienes, si se pone a disposición del adquiriente de forma material. Entonces, se pueden analizar dos modalidades de aplicación del IVA al comercio electrónico:

- El suministro de bienes materiales.
- El suministro de servicios y de bienes inmateriales.

En el primer caso, la transacción se inicia por vía electrónica pero se concretiza con la expedición del bien a través de los canales ordinarios (operación *off-line*). A estas operaciones se les aplican, por tanto, las normas establecidas para las cesiones de bienes. Así las cosas, si se trata de operaciones realizadas entre sujetos residentes en la Unión Europea, habrá que estar a lo establecido en la *Ley 37/1992* (artículo 68.3), referida a las ventas a distancia. En caso de que hablásemos de entregas a través de las cuales se introduzcan bienes en territorio comunitario, lo que ya hemos explicado la LIVA trata como importaciones, habrá que estar a los procedimientos y formalidades de la normativa aduanera.

En el segundo caso, sin embargo, no se puede estar a lo establecido en la LIVA por cuanto se refiere a la determinación del lugar de realización del hecho imponible, porque no es adecuado para las condiciones que exige el comercio electrónico. De tal modo, la normativa europea exige distinguir que se tengan en cuenta todas las

operaciones inter-empresariales y obliga a los operadores a identificarse en las operaciones que realicen con consumidores privados situados en la Unión Europea.

En conclusión, debemos tener en cuenta un aspecto muy importante y es que, la importancia de calificar las operaciones como entregas de bienes o como prestaciones de servicios no se limitan a las reglas sobre el lugar de realización del hecho imponible, sino que también repercuten en materia de tipo impositivo. Esto es así porque determinadas operaciones, que por ser realizadas vía electrónica, se califican de prestaciones de servicios y, por tanto, se someten al tipo impositivo general, en condiciones tradicionales podrían acogerse a tipo impositivos reducidos. En definitiva, el problema surge porque estas operaciones *on-line* se verían discriminadas respecto de las operaciones realizadas a través de la comercialización tradicional, debido a las normas de distribución de los mismos bienes.

2.3.2.- Los Impuestos Aduaneros.

Los Impuestos Aduaneros²⁶ están fundamentalmente ligados al comercio internacional, de manera que además de ser una fuente de ingresos para los Estados, son un medio de control de los bienes intercambiados a nivel mundial.

La normativa básica aplicable procede del ordenamiento comunitario, en particular del *Reglamento 2913/92 del Consejo de 12 de octubre de 1992*, por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario (CAC) y por el *Reglamento 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993*.

En su caso, debemos tener en cuenta si lo que gravan son suministros *of line* u *on line*. En este sentido, cuando nos hallamos ante operaciones comerciales electrónicas sujetas a impuestos aduaneros que gravan bienes que no circulan por la Red (suministros *off line*), resulta irrelevante que el contrato sea electrónico o en soporte papel. Es decir, el tributo grava el hecho imponible de igual forma tanto si se ha contratado por medios tradicionales basados en el soporte de papel como si la contratación se ha llevado a cabo empleando la vía telemática.

²⁶ Tributos con titularidad comunitaria europea, que gravan el tráfico internacional de mercancías.

Sin embargo, cuando las operaciones comerciales electrónicas tienen por objeto bienes que circulan por la *Red* (suministros *on line*), surgen problemas similares a los analizados en relación con el IVA.

Debemos tener en cuenta que los Impuestos Aduaneros tienen naturaleza de impuesto real²⁷ y objetivo²⁸, por lo que los obligados al pago son los declarantes, esto es, las personas que efectúan la declaración en Aduana en nombre propio o las personas en cuyo nombre se realiza la declaración de Aduana. Pues bien, cuando los productos introducidos en el territorio de la Unión Europea se encuentran digitalizados y su “transporte” se efectúa a través de la *Red*, nos encontramos con que los referidos bienes no pasan por Aduana, con la consiguiente dificultad del control administrativo y de localización del sujeto pasivo del tributo.

También debemos considerar que el principio de “operador independiente” (o principio del *arm’s length*) rige como sistema de valoración de los precios de transferencia, supervisado por la actual Organización Mundial del Comercio. Dicho principio se basa en un criterio principal, de valor de transacción de las mercancías, y cinco criterios secundarios para valorar las mercancías en Aduana: valor de transacción de mercancías idénticas, de mercancías similares, procedimiento sustractivo, procedimiento basado en el coste de producción y procedimiento denominado *el último recurso*. Todos estos criterios presentan un problema en relación con el comercio electrónico y es que manifiestan serias dificultades de orden práctico a las Administraciones Tributarias para obtener información comparativa, sobre todo con las operaciones comerciales electrónicas que tienen por objeto los bienes digitalizados. La doctrina sugiere que estos problemas podrían resolverse si se introdujese una exención de gravámenes arancelarios para este tipo de operaciones/transacciones.

²⁷Su hecho imponible se determina sin referencia a ningún sujeto determinado.

²⁸Las circunstancias personales del sujeto pasivo no se tienen en cuenta en la cuantificación de la obligación tributaria.

2.3.3.- Los impuestos especiales.

En lo que se refiere a los Impuestos Especiales (IIEE)²⁹, quedan regulados de forma genérica por la *Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales*, mientras que los que gravan los juegos de azar, entre otros, quedan regulados por normativa autonómica.

En este caso, el principio de territorialidad sirve para determinar quiénes o qué hechos o situaciones quedan sujetos a lo dispuesto en la normativa 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 plantea 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 normas específicas 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.

2.3.4.- El Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados³⁰.

Antes de analizar el ITPyAJD en el ámbito del comercio electrónico, conviene que sepamos unas nociones básicas acerca de este impuesto. Y es que podríamos decir que existen dentro del mismo tres impuestos diferentes, agrupados bajo un solo título. De tal forma, podríamos hablar de impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas, impuesto sobre operaciones societarias e impuesto sobre actos jurídicos documentados. No obstante lo anterior, por razones históricas y dada la existencia de características comunes a los tres impuestos, el Legislador ha optado por la existencia de un solo título para definir los tres impuestos. La existencia de un solo título ha obligado a éste a utilizar el término “modalidades” para distinguir las tres formas de gravamen que reviste el impuesto.

²⁹ Son aquellos que gravan el consumo o fabricación de ciertos productos tales como bebidas alcohólicas, tabaco, electricidad, hidrocarburos, etc.

³⁰En adelante, ITPyAJD.

Así las cosas, para saber qué resulta gravado en el impuesto debemos acudir a los conceptos gravados en cada modalidad del mismo. De este modo, en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas se someten a imposición, entre otras transmisiones, la transmisión onerosa por actos ínter vivos de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas (por ejemplo, la venta de un piso por un particular; entendiéndose por particular el que no es empresario o profesional a efectos del IVA). En el caso de la modalidad de operaciones societarias se someten a gravamen, fundamentalmente, actos de financiación de la empresa (por ejemplo, la ampliación de capital de una sociedad mercantil). Y por último, en la modalidad de actos jurídicos documentados, se grava fundamentalmente la “formalización”, y por ello se someten a tributación por esta modalidad los documentos notariales (la llamada “cuota fija”, conocida como el papel notarial y la conflictiva cuota variable, de gran aplicación en la práctica notarial), documentos mercantiles y documentos administrativos.

Por lo que respecta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, habremos de estar a lo recogido en el artículo 6.1.a) del Reglamento del Impuesto³¹, que establece una regla básica con carácter absoluto para los bienes inmuebles y que viene a determinar que el impuesto se exigirá por las transmisiones onerosas de bienes y derechos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o debieran cumplirse en España. No obstante, para los restantes bienes y derechos, el criterio de la territorialidad se completa con el de la residencia, puesto que dispone que 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 se haya celebrado en territorio español. En este caso, el comercio electrónico plantea una problemática en el sentido de si la obtención de las rentas obtenidas con esas transmisiones se puede realizar a través de un servidor de *Internet* o de una página web del vendedor situada en el país del comprador.

También hay que analizar en este caso la determinación del lugar de celebración de la transmisión patrimonial onerosa, puesto 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. Así pues, habrá que estar a lo

³¹Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo. Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

establecido en los principios generales del Derecho para para determinar el lugar de celebración del contrato electrónico. Dicho contrato se presumirá celebrado en el lugar en el que se realice la oferta, cuando la aceptación del mismo se realice por vía telemática y el oferente tenga conocimiento de la misma.

Por lo que respecta al devengo del impuesto, cuando se utiliza la vía telemática para realizar operaciones de tráfico civil o no empresarial, se plantean la cuestión de cuándo entender realizado el acto o gravado el impuesto. De tal forma, podríamos dudar si en el momento en que la aceptación llega a conocimiento del oferente o si cuando el aceptante emite tal declaración. Pues bien, dado que no existe una regulación específica que señale el momento y el lugar de formación de los contratos electrónicos, se aplican las reglas previstas para la contratación entre ausente, esto es, que cuando la aceptación de realice por medios telemáticos, el contrato se entenderá perfecto y vinculante desde que dicha aceptación llega a conocimiento de quien realizó la oferta.

En cualquier caso, si la contratación electrónica se ha celebrado empleando el sistema EDI³², el asunto del momento de la perfección del contrato se encontrará totalmente resuelto, puesto que es uno de los aspectos que necesariamente forman parte de los acuerdos de intercambio suscritos por los participantes de un sistema de transmisión electrónica.

Otro aspecto a tener en cuenta con este impuesto es la problemática de la digitalización de los productos objeto de gravamen, puesto que si nos hallamos ante una operación en la que se pretende digitalizar un producto, pueden aparecer problemas de calificación de la operación como una auténtica adquisición de bienes.

Por último, debemos saber cómo trata la normativa española la validez jurídica de los documentos electrónicos. Pues bien, el artículo 76.3 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, reconoce la validez jurídica, a efectos tributarios, de los documentos electrónicos, declarando 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*”. Por lo tanto, el documento electrónico, siempre que concurren las circunstancias necesarias para acreditar la autenticidad de los ficheros electrónicos o del contenido de los discos de los

³²Sistema de Intercambio Electrónico de Documentos. *Electronic Data Interchange*. Es un sistema de intercambio (envío y recepción) de documentos comerciales por vía telemática.

ordenadores o procesadores, y cuando se garanticen (con las pruebas periciales que pudieran ser necesarias) la veracidad del documento y la autoría de la firma electrónica utilizada, tendrá plena virtualidad jurídica operativa.

2.4.- FISCALIDAD DIRECTA

Cuando hablamos de fiscalidad directa, nos referimos a aquellos impuestos que tienen por objeto gravar las rentas obtenidas por los contribuyentes. En este trabajo atenderemos a los tres impuestos españoles pertenecientes a este grupo: IRPF, IRNR e IS. No obstante, antes de explicar cada impuesto de manera separada, debemos conocer ciertas nociones que afectan a los tres y que son las que plantean la problemática, en lo que al comercio electrónico se refiere. Y es que el objetivo primario de establecer acuerdos respecto a las siguientes nociones es evitar la doble imposición y, subsidiariamente, eliminar los supuestos de discriminación entre nacionales y no residentes. También se emplea esta tributación para evitar la evasión y el fraude fiscal.

Así pues, cuatro van a ser las particularidades que vamos a abordar en este apartado. En primer lugar, analizaremos el impacto de las nuevas tecnologías sobre el concepto de residencia fiscal, tradicionalmente vinculado a la presencia física, pero “desajustado” en la actualidad por el comercio electrónico. En segundo lugar, se plantea en qué medida el concepto de establecimiento permanente sigue siendo aceptable y cómo debe aplicarse a las nuevas tecnologías. En tercer lugar, se aborda un problema de calificación de rentas entorno al concepto de *canon* o *royalties*. Por último, haremos referencia a la atribución de rentas entre sociedades y establecimientos permanentes pertenecientes a un mismo grupo empresarial, o sea, a los precios de transferencia.

2.4.1.- La residencia fiscal.

La noción de residencia, a efectos fiscales, resulta relevante en el ámbito de las disposiciones legislativas de un Estado considerado individualmente y también a nivel internacional, puesto que en los convenios para evitar la doble imposición, la residencia es el elemento fundamental a efectos de determinar si cada convenio puede, o no, resultar aplicable y, por consiguiente, si podría evitar posibles supuestos de doble

imposición que derivasen de una eventual situación de doble residencia o de la tributación de la misma renta en varios Estados.

Así pues, vamos a aclarar el concepto de residencia fiscal. Y es que se entiende por residencia fiscal aquella donde cualquier persona que, en virtud de la legislación de un Estado, se halla sometida a imposición en el mismo bien por su domicilio, bien por su residencia o sede de dirección, así como por cualquier otro criterio de naturaleza análoga. El problema se plantea cuando un contribuyente (sea sociedad o persona física) fuese residente en más de un Estado (los contratantes). Pues bien, en este caso, se deberá considerar que el contribuyente es residente del Estado en el que se haya la sede de su dirección efectiva, entendiendo por ésta la que queda constituida en el lugar donde la actividad de dirección se ejercita efectivamente (esto es, donde se ejerza la dirección y el control conjunto de las actividades), pudiendo diferir del lugar donde se establezca su domicilio social³³.

De tal forma, para evitar fijar qué Estado es el competente para gravar una actividad determinada, así como para evitar la doble imposición, existen dos posturas:

- La teoría de la fuente.- Defiende que el Estado donde se produzca la renta será el que tenga la potestad para gravarla.
- La teoría de la residencia habitual.- En este caso, se sostiene que el Estado que grava la operación es aquel donde reside el destinatario de los bienes o el servicio objeto de la operación.

La aplicación de cualquiera de estas teorías en materia de comercio electrónico resulta compleja, debido a la propia naturaleza del medio electrónico, que permite que una sola persona pueda operar en multitud de Estados y de forma simultánea. De igual modo, se facilita la posibilidad de ocultar o dificultar la identificación de las distintas partes objeto de la transacción gracias a la relativa capacidad que otorga el medio electrónico para ocultar, falsear o realizar anónimamente la actividad.

En este marco, las Administraciones tributarias deben hacer frente a dos graves problemas:

³³En base a la legislación española, se estiman residentes en España los contribuyente que reúnan alguna de las circunstancias siguientes: que estén sometidos a las leyes españolas, que tengan su domicilio social en territorio español o que tengan su sede de dirección efectiva en ese mismo territorio.

- La imposibilidad de considerar residentes a ciertos contribuyentes que terminan por no ser sometidas a imposición en ningún lugar.
- Los supuestos en que los mismos se vean sujetos a varias legislaciones, de manera que terminen por ser considerados como residentes en varias jurisdicciones fiscales, simultáneamente, con la consiguiente doble imposición.

2.4.2.- El establecimiento permanente.

Debemos tener en cuenta que, tradicionalmente, el concepto de establecimiento permanente no tenía cabida dentro del comercio electrónico, ya que se definía en los Modelos de Convenios de Doble Imposición Internacional sobre la Renta y el Patrimonio como “*un lugar fijo de negocios en el que una empresa efectúa toda o parte de su actividad*”. Este concepto parte de la idea de una empresa que, residiendo en un país, realiza operaciones económicas en otro. El objetivo que se persigue es establecer criterios que permitan determinar si el Estado donde se sitúa dicho establecimiento tiene potestad tributaria sobre las rentas obtenidas por éste o si dicha potestad se debe atribuir exclusivamente al Estado donde se halla la sede central. Este concepto constituye una figura jurídica creada con el fin de dar solución al problema de los contribuyentes no residentes que habitualmente desarrollan su actividad en un Estado, permitiendo que aquel en el que estos radiquen pueda gravar sus rentas, debido al disfrute de un lugar donde poder desarrollar su actividad y obtener beneficios. De tal forma, el tratamiento del establecimiento permanente como centro de imputación de rentas exige que se pueda medir qué parte de las rentas conseguidas por el contribuyente no residente deber ser atribuida a tal establecimiento.

Así las cosas, el establecimiento permanente corresponde a la explotación económica vinculada al territorio de un Estado (el Estado de la fuente), pero jurídicamente no autónomo y dependiente de una persona o entidad residente en otro Estado (el de residencia), que adquiere la consideración de entre autónomo a efectos de imposición en el Estado fuente³⁴. Surge así la denominada “personalización del establecimiento permanente”, cuando la condición de centro independiente de imputación de rentas determina que el Estado de la fuente opte por globalizar, a través

³⁴Aplicando el principio de tributación separada.

del establecimiento, las rentas obtenidas por éste en su territorio, configurando así una modalidad de sujeción específica.

El problema entre el establecimiento permanente y el comercio electrónico, es el hecho de requerir la existencia de una cierta sede fija desde la que ejercer la actividad económica, que permita al Estado de la fuente someter a gravamen las rentas generadas o imputables a la misma, con cierto grado de personalización. Y es que un determinado empresario (ya sea persona física o sociedad) puede estar presente en diferentes lugares a través de Internet sin necesidad de tener presencia física en los mismos, lo que se opone al concepto tradicional de establecimiento permanente, porque la instalación de equipos informáticos o electrónicos carentes de una presencia física no puede estimarse como un lugar fijo de negocios.

Es por eso que debemos cuestionar si un servidor o una página web incorporada en un servidor localizado en el país del comprador o en un país tercero podría considerarse como un establecimiento permanente a efectos fiscales. Pues bien, parece evidente que no porque resultaría bastante sencillo trasladar el hospedaje del servidor en cuestión, así como desviar la atención de la ubicación de ese servidor o de otros que pueden ser utilizados como entrada o punto de enlace a aquellos otros servidores que son los que despliegan las actividades comerciales sin dejar rastro alguno. Siendo así el caso, cualquier ente jurídico estaría capacitado para colocar en la Red páginas web respecto de las cuales resulte imposible rastrear o visualizar en qué servidor se encuentran ubicadas. Dicho de otro modo, podría llegar a ser imposible localizar el país donde se encuentre ubicado tal servidor, lo que impediría reconocer como establecimiento permanente, o lugar fijo de negocios, una página web registrada en él.

Si además tenemos en cuenta que, según la legislación española, un servidor no puede ser considerado como una instalación ni como un lugar de trabajo, ni siquiera en aquellos casos en los que exista personal de la empresa o empresario trabajando con la finalidad de atraer clientes que puedan conectarse a través de tal acceso³⁵. En el caso de que la web o el servidor se encuentren localizados en un país tercero, se considera que aquellos solo estarían posibilitando que una empresa o persona física estableciese una

³⁵ En Internet, los contratos suelen concluir entre la empresa y el cliente por vía telemática, no existiendo *a priori* agentes autorizados que puedan actuar en su nombre.

conexión a Internet y realizase dichos servicios para la empresa del vendedor, sin tener ningún control después de las transacciones que realizasen a través de aquel servidor.

En resumen, si una web o un servidor no se pueden considerar establecimiento permanente de un contribuyente en un Estado, quedará imposibilitado el Estado de la fuente para someter a imposición las rentas generadas por ellos.

Así pues, asumiendo la problemática planteada a este respecto, podemos plantear dos criterios para precisar el alcance del concepto de establecimiento permanente. El primero de ellos, el de ubicación del servidor o de la web de la empresa, establece³⁶ que el establecimiento permanente puede ser cualquier equipo informático fijo, entendiendo por fijo el que se encuentre en un sitio determinado, por un período de tiempo suficiente, y que vaya a ser utilizado para realizar operaciones de comercio electrónico. No obstante, existe una salvedad que es que cuando una persona actúe por cuenta de una empresa/empresario y ostente y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que le faculden para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esta empresa/empresario tiene un establecimiento permanente en el Estado donde se lleven a cabo todas las actividades que dicha persona realiza por cuenta de la empresa/empresario. En consecuencia, parece claro que una página web no puede constituir un establecimiento permanente, al no presuponer la existencia de bienes tangibles que permita apreciar una organización empresarial, si bien sí como “lugar con presencia económica”.

El segundo de los criterios, relativo a los criterios de implantación de una empresa en el territorio de un país, plantea que sería establecimiento permanente aquel servidor o página web que tuviese una actividad económica continua o una presencia física en un Estado, pudiendo concretar este planteamiento en función de la determinación de un volumen mínimo de operaciones comerciales llevadas a cabo por el establecimiento en el correspondiente país.

En cualquier caso y para finalizar este subapartado, podríamos plantearnos si las Administraciones deberían modificar la cláusula de la personalidad del establecimiento permanente, a efectos del comercio electrónico, para que se pueda incluir la web dentro de dicho concepto.

³⁶V. artículo 5 del Modelo de Convenio de doble Imposición de la OCDE.

2.4.3.- Calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones realizadas.

El hecho de que la revolución digital haya conllevado a que la distinción entre entrega de bienes y prestación de servicios en Internet resulte más compleja que en el comercio tradicional, hace necesario un nuevo planteamiento de los métodos tradicionalmente empleados en la calificación de los flujos de renta transfronterizos.

Es por ello que surgen dos conceptos diferentes, según el tipo de operación realizada a través de la Red: el canon, que será la renta derivada de una operación que hasta ahora considerábamos como entrega de bienes y que implica la imposición en el Estado de la fuente; y el beneficio empresarial, que otorga la potestad tributaria únicamente al Estado de residencia, salvo que haya un establecimiento permanente declarado.

A este respecto, debemos considerar que la calificación de la renta obtenida entre canon y beneficio empresarial depende del destino que se dé al bien digitalizado que haya sido objeto de transferencia, por lo que conviene que la calificación de las operaciones se realice con pleno respeto del principio de neutralidad fiscal. En el caso del comercio electrónico, esto es que se garantice la uniformidad en el tratamiento fiscal de las operaciones que únicamente difieran en su modalidad de ejecución en Red o tradicional³⁷.

En cierto modo, la clave está en evaluar si, y en qué medida, un modo de transmisión distinto induce a diferencias de carácter sustancial, por lo que la calificación no resulta sencilla, puesto que no solo derivan del cambio en el soporte de la transmisión (del tradicional al electrónico), sino que también están causadas por la mayor dificultad en la distinción entre producto y servicio. Así, a fin de la fiscalidad de las operaciones, podemos identificarlas evaluando su naturaleza (si es una entrega de bienes o una prestación de servicios) y de qué tipo de servicio se trata. De este modo, definiremos las modalidades de imposición que les sean aplicables.

A este respecto, la OCDE, en un documento presentado en la Conferencia de Ottawa³⁸, hace un planteamiento en el que distingue las rentas obtenidas de operaciones relativas a información digitalizadas según procedan de la cesión de derechos de

³⁷Para alcanzar dicha neutralidad deberemos atender a la naturaleza intrínseca de las operaciones.

³⁸ OCDE, Committee on Fiscal Affairs, "Electronic commerce, a discussion paper on taxation issues" discussion paper, 1998.

propiedad o de las rentas por prestaciones de servicios y cánones. Esta distinción es importante por lo que respecta a la fiscalidad de los sujetos no residentes y de la obligación de efectuar una retención en calidad de imposición en la fuente. Según este planteamiento, la contrapartida por la entrega de bienes y la prestación de servicios se encuentra sometida a imposición si se ha obtenido a través de un establecimiento permanente, caso en el cual no habrá retención en el pago. Sin embargo, los cánones pagados por un residente a un no residente suelen conllevar la imposición en el país de la fuente y se le impondrá una retención o deducción en la contraprestación pactada para el pago.

También debemos tener en cuenta que el comercio electrónico plantea otro problema respecto a la calificación de las prestaciones y que es la creciente tendencia a la desmaterialización de las cuotas inmateriales de los productos materiales. Esto es que se ceda a un precio mínimo el bien físico, del que se ha separado el *software* necesario para el funcionamiento, y se transmita de forma telemática. De tal modo, lo que prima es una cesión de bienes objeto de dos operaciones distintas, calificables de manera diferente, y a las que resulta complicado atribuir su valor real.

2.4.4.- Los precios de transferencia en las transacciones del comercio electrónico.

Desde el punto de vista del asesoramiento fiscal, la incidencia de los llamados “precios de transferencia” debe ser objeto de estudio en este trabajo sobre el comercio electrónico, sobre todo por la controversia que supone la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes intervinientes en las operaciones que estos precios valoran, en especial en el ámbito internacional.

Y es que podríamos definir los precios de transferencia como la valoración realizada, a efectos fiscales, de las operaciones surgidas entre personas vinculadas en el comercio electrónico. Estos precios constituyen aquellos a los que se entregan bienes tangibles (acabados o intermedios) e intangibles, así como los fijados a la hora de prestar servicios o compartir recursos entre las empresas vinculadas.

Así, como hacíamos referencia al ámbito internacional, debemos tener en cuenta que en las empresas multinacionales existen precios de transferencia cuando las

transacciones entre dos sociedades pertenecientes al mismo grupo multinacional (“operaciones vinculadas”) se realizan a un precios diferente al que hubieran pactado dos entidades independientes, lo que desembocaría en casos de elusión fiscal, con la consiguiente pérdida de recaudación para el Estado. Esto es así porque los precios de transferencia en estos casos podrían ser utilizados para transferir beneficios desde un país que somete los mismos a gravamen a tipos impositivos altos hacia jurisdicciones fiscales que garantizan un tratamiento fiscal más favorable.

De tal forma, la cuestión es que se debe dar solución a los precios de transferencia que puedan pactarse en las transacciones llevadas a cabo telemáticamente puesto que las “APAS” o acuerdos sobre precios de adquisición que se recogen en los distintos ordenamientos como alternativa al principio de “*arm’s length*”, esto es, de trato en igualdad de condiciones mediante la valoración de la transacción al precio de mercado como si se realizara entre sujetos independientes, no resuelven la dificultad del control efectivo de dichas transacciones por las administraciones públicas competentes, debido a la facilidad de que éstas se transmitan por la Red sin dejar huella alguna. Es pues necesaria la colaboración entre las distintas Administraciones y Estados.

2.4.4.1.- Los medios de pago electrónicos.

Viene al caso de los precios de transferencia traer a colación el tema de los pagos efectuados a través de medios electrónicos.

Como ya sabemos, para desarrollar la actividad comercial en la Red, se exige, además de que se cumpla la prestación característica del contrato cebrado a través de *Internet*, que se pueda ejecutar la contraprestación de forma electrónica. Sin embargo, esta *Red* fue concebida de modo abierto y sin las necesarias medidas de seguridad que impidan que *hackers* u otros intrusos interfieran en las transferencias de fondos y así obtengan datos que hagan vulnerables los depósitos bancarios *on-line*.

Fue entonces para prevenir esta situación que se idearon una serie de mecanismos de pago más o menos “seguros” y que a continuación definiremos:

- Métodos *on-line* de “*Servidos seguro-HTTPS*” y “*Navegador Seguro- SSL*”, basados en situar la página web en un servidor seguro, que utiliza los protocolos HTTPS o SSL para transmitir los datos entre el *browser* y el navegador.

- Sistema de “*Intermediación electrónica*” de *First Virtual*, que no utiliza la criptografía anterior, sino que solo permite la transmisión por la Red de información no sensible, exigiendo la intervención de un tercero que recoja y valide la solicitud de pago del cliente y la transfiera a la entidad financiera indicada. La información confidencial se transmite por algún canal alternativo a *Internet*.

- *Cybercash* es un método que utiliza un *wallet* virtual instalado en el PC del cliente, que posee la información de las cuentas del cliente, permitiendo así obtener el dinero electrónico de sus cuentas y almacenarlo en la pasarela *Cybercash*, que es quien realizará las compensaciones. El *wallet* envía la información del pedido al comercio y la del pago a *Cybercash*, quien a su vez envía al comercio la autorización de pago junto con la orden de pedido. A través de este método, el comercio no obtiene ningún tipo de información financiera del cliente, pero sí ve garantizado el cobro de la operación.

- *Digicash* es un método similar al anterior, basado en un sofisticado sistema de claves y huellas digitales que permite disponer de carteras electrónicas con dinero anónimo.

- El Sistema de pago SET (*Secure Electronic Transaction*) fue ideado por Visa y Mastercard para autenticar, a través de tecnología protegida, las partes involucradas en un pago efectuado con tarjeta de crédito. Se basa en el “*Sistema Cifrado de Clave Pública y criptografía simétrica (RSA)*” y funciona de la siguiente manera: el adquirente debe registrarse *on-line* en el Banco que emite la tarjeta de crédito, la entidad financiera controlará la autenticidad de la cuenta corriente indicada por el adquirente y, si todo es correcto, enviará un certificado electrónico que incorpore una firma electrónica de dicha entidad y sirva para probar la validez de la tarjeta de crédito. El vendedor, a su vez, también deberá registrarse para obtener el certificado correspondiente. Una vez que ambos cuentan con el certificado, la orden de compra se transmite y el vendedor puede obtener del circuito financiero la autorización para el importe de la operación a ejecutar, si esta es afirmativa, la orden quedará confirmada.

Si bien este método es el más seguro, no resulta adecuado para las operaciones del tipo B2C por la complejidad que comporta.

- La “tarjeta inteligente” o “*Smart card*” es otra alternativa. Consiste en un sistema de pago, complementario al *on-line*, equivalente al de las “tarjeta monedero”.

Esta tarjeta puede ser recargada a través de un mecanismo similar al de los cajeros automáticos, que autoriza a cargar directamente la cantidad en la cuenta corriente del titular.

A este respecto, hay que tener en cuenta que el adquirente de un bien o servicio que realice su contraprestación mediante moneda electrónica (dinero electrónico o *e-money*) no ha extinguido su obligación pecuniaria, quedando pues la aceptación del *e-money* a expensas de los usuarios y al grado de difusión de la misma. No obstante, hoy en día, se tiene aceptado el dinero electrónico como una forma digital de efectivo.

Viene al caso, mencionar en este apartado la creación de la Banca Electrónica como la institución financiera que ofrece sus servicios y productos a través de la *Red*, permitiendo que se realicen de forma segura las operaciones que nos ocupan en este trabajo.

No obstante a todos estos métodos, surge una cuestión en materia fiscal referido a los medios de pago, y es que uno de los principales retos que tienen las Administraciones Públicas es el de controlar los distintos instrumentos de pago susceptibles de ser utilizados en el ámbito del comercio electrónico, puesto que algunos facilitan la utilización de bancos establecidos en paraísos fiscales. Así las cosas, la Doctrina³⁹, la normativa que debemos aplicar sobre esos sistemas bancarios virtuales que utilizan paraísos fiscales para captar depósitos a través de *Internet* es la aplicable a las operaciones efectuadas con o por personas residentes en paraísos fiscales⁴⁰.

2.4.5.- Los tres impuestos directos: IRPF, IS e IRNR.

➤ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF):

Regulado por la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio*, su objeto es gravar

³⁹V. CALVO VÉRGEZ, J., (2009). *Fiscalidad del comercio electrónico: imposición directa e indirecta*. Madrid. Instituto de estudios fiscales. Pág. 326.

⁴⁰En especial, debemos estar a lo recogido en el artículo 17.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades. *Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo*.

la renta disponible del contribuyente referida al año natural, como período impositivo, y cuyo devengo se produce el 31 de diciembre de cada año.

La obtención de dicha renta por el contribuyente constituye el hecho imponible, de manera que se entiende por ésta todas aquellas cantidades que provengan de: rendimientos del trabajo, rendimientos del capital (mobiliario e inmobiliario), rendimientos de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales, así como imputaciones de renta.

Para establecer quién está obligado a tributar por el IRPF tendremos que partir de la residencia habitual del contribuyente, que deberá ser España, quien tendrá que cumplir dos criterios:

- Que resida en este país más de la mitad del año (más de 183 días en territorio español).
- Que el núcleo esencial de sus actividades, la base de sus actividades o intereses económicos también se desarrolle en dicho país.

De cara a lograr captar las rentas obtenidas a través de *Internet*, la cuestión de si la persona que percibe las rentas reside, o no, de forma habitual en España es fundamental.

➤ Impuesto sobre sociedades (IS):

En este caso, la normativa aplicable es el *Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo* que contiene el *Texto Refundido del Impuesto de Sociedades*, así como la *Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos de Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio*.

Es un tributo que grava las rentas obtenidas por las sociedades, personas jurídicas no sometidas al IRPF y las entidades sin personalidad jurídica; y según el cual la residencia habitual en España la tienen aquellas sociedades que estén constituidas conforme a las leyes españolas, tengan su domicilio social en España y tengan sede con dirección efectiva en el mismo país.

El periodo impositivo es el año natural salvo que en los estatutos sociales se especifique otro, que en ningún caso podrá superar los doce meses. El hecho imponible es la obtención de renta por parte de estas sociedades, estando sometido a un tipo de gravamen fijo del 35% si bien existirán variaciones de éste dependiendo del tipo de sociedad de que se trate.

Debemos saber que la mayoría de las operaciones comerciales en *Internet* no tiene características tributarias especiales.

➤ Impuesto sobre la renta de no Residentes (IRNR):

En este caso, hablamos de un tributo de carácter directo, regulado por el *Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo*, que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades que no tienen su residencia habitual en España y a las que, por lo tanto no se les puede aplicar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ni el Impuesto de Sociedades.

Se considerarán rentas obtenidas en España y, en principio, sujetas a tributación por el IRNR (sin perjuicio de los convenios de doble imposición), las siguientes:

- Las procedentes de explotaciones económicas realizadas sin establecimiento permanente cuando la actividad se desarrolle en España, salvo instalación y montaje de maquinaria importada, si su importe es inferior al veinte por ciento del precio de los elementos importados; las prestaciones de servicios, asistencia técnica, etc. si se utiliza o se refiere a bienes en España; y las actuaciones personales de artistas y deportistas en España.
- Los rendimientos del trabajo (incluidas pensiones satisfechas con posterioridad, incluso a persona distinta) cuando deriven directa o indirectamente de un trabajo prestado en España.
- Las retribuciones percibidas por los miembros de órganos de administración, en el caso de que la entidad a la que pertenezca dicho órgano de administración sea residente en España.
- Los dividendos y rendimientos por participación en fondos propios si la entidad que los distribuye es residente en España.

- Intereses y rendimientos por cesión a terceros de capitales propios si retribuyen capital utilizado en España o el pagador es residente en España.
- Los cánones o regalías que retribuyan un bien utilizado en España o cuando el pagador sea residente o sea un establecimiento permanente en España⁴¹.

En cuanto al tipo de gravamen varía en función del tipo de renta obtenida, si bien con carácter general es de un 24,75% que será aplicable a los rendimientos del trabajo (con excepciones en casos de trabajadores extranjeros de temporada, misiones diplomáticas,...), de actividades económicas, etc. Para los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales el tipo de gravamen aplicable es, como regla general, el 21%.

2.5.- EL BIT.TAX, ¿UN NUEVO IMPUESTO QUE GRAVE EL COMERCIO ELECTRÓNICO?

El empleo de las tecnologías de la información en las operaciones comerciales también ha producido una globalización de la economía, suponiendo una pérdida significativa de recaudación consecuencia del fraude fiscal que se lleva a cabo con el comercio electrónico. La diferencia esencial entre los bienes materiales y los bienes inmateriales constata las limitaciones de los sistemas de control y de la correcta aplicación de los impuestos tradicionales en el campo del comercio electrónico.

Por este motivo, desde hace años se viene planteando la posibilidad de crear algún tipo de tributo cuyo hecho imponible fuese el simple acceso a *Internet* a través de módem, el tiempo de uso de la conexión o el número de bits emitidos.

Entre esas proposiciones, la más concluyente es la que atiende a la intensidad de la transmisión o al número de bits transmitidos y que se ha denominado “*bit tax*”. ¿Y en qué consistiría el llamado *bit tax*? Pues bien, sería un tributo de compleja recaudación, cuyo hecho imponible sería la transmisión de cualquier tipo de información o datos a través del ciberespacio y cuya base imponible vendría determinada por el número de bits transmitidos. El sujeto pasivo de este impuesto sería el usuario de *Internet* y el servidor actuaría como retenedor del pago de la exacción.

⁴¹ A partir del 1 de julio de 2011, España considerar exentos del Impuesto sobre la Renta de no Residentes los cánones pagados a las sociedades residentes en la Unión Europea que cumplan las condiciones para ser consideradas “entidades asociadas”.

Como cualquier otro impuesto, el *bit tax* debería responder a tres criterios: ser simple de calcular, fácil de administrar y difícil de evadir. Pero en la práctica, este impuesto no cumple exactamente estos criterios. Y es que, en primer lugar, debería adoptarse dispositivos para controlar los flujos telemáticos a fin de cuantificar el impuesto debido por el usuario y esto no resulta fácil. Además, el gravamen repercutiría sobre todas las actividades interactivas, ya que es esa interactividad lo que atribuye valor añadido a la actividad telemática, en relación con la actividad tradicional; suponiendo esto un problema por atender a parámetros completamente alejados de los índices directos de capacidad económica.

Una cuestión que también plantearía problemas es saber el tipo impositivo que debería aplicarse sobre cada bit transmitido, lo que traería como consecuencia el análisis de la incidencia de ese gravamen sobre la actividad de los internautas, puesto que podría constituir un desincentivo al desarrollo de *Internet*.

Por lo que respecta a la gestión y recaudación de dicho tributo, parece que resultaría prácticamente inviable salvo que se concediese a una Agencia Tributaria Internacional o a alguna autoridad específica que controlase en su seno centros de generación de bits relativamente importantes, lo que daría problemas en el reparto de los ingresos entre los diferentes Estados.

En la actualidad, dada la incoherencia y la vulnerabilidad a varios criterios y principios fiscales básicos que este impuesto supondría, las Autoridades fiscales no lo han implantado. Así las cosas, a la pregunta de si existe un nuevo tributo que grave el comercio electrónico, debemos contestar que en teoría podría plantearse su implantación, pero en la práctica supone una acción inviable basada en lo injusto de su naturaleza, los límites que supone, así como la vulnerabilidad a principios de neutralidad y libre competencia en una economía de mercado, por incentivar el comercio tradicional en detrimento del electrónico, al perseguir fines extrafiscales distintos a los meramente recaudatorios, porque no parecen existir razones de fondo para su implantación. Y es que partiendo de la base de que tanto los impuestos “tradicionales”, como el nuevo *bit tax* plantean dificultades para controlar el fraude fiscal, parece más adecuado adaptar los “tradicionales” en orden de no hacer más grande la brecha entre el comercio tradicional y el electrónico. Así pues, la respuesta sería “no”, no hay que introducir un nuevo impuesto, si no adaptar los ya existentes.

BLOQUE III: AEAT VS. COMERCIO ELECTRÓNICO

3.1.- EL CONTROL TRIBUTARIO: EL FISCO ON-LINE.

Una vez analizadas las cuestiones sustantivas de la relación jurídico-tributaria de las operaciones comerciales realizadas a través de la Red, en este apartado plantearémos los aspectos de tipo formal de esa relación jurídico-tributaria.

Así, abordaremos la ciber-evasión, los problemas de verificación y cumplimiento y el problema de la facturación telemática.

3.1.1.- La ciber-evasión:

Si bien es cierto que *Internet* ofrece muchas ventajas y abre grandes posibilidades, gracias a la evolución telemática, no es menos cierto que algunas de las características específicas de este medio pueden favorecer la realización de comportamientos ilícitos. Y es que los denominados “*ciber-delitos*” representan un nuevo tipo delictivo que aumenta y se desarrolla de manera directamente proporcional a como lo hace la Red.

En el ámbito estrictamente fiscal, la irrupción de *Internet* ha creado condiciones muy favorables para el desarrollo de comportamientos con fines de elusión o evasión fiscal, como consecuencia del carácter inmaterial del comercio electrónico.

A este respecto, algunos aspectos característicos del escenario económico que determina *Internet* y que favorecen esos comportamientos ilícitos de los que venimos hablando son:

- La internacionalización del comercio, que hace que cualquier empresa (grandes corporaciones o pymes) pueda lanzarse al mercado internacional.
- La desmaterialización de los bienes, puesto que el hecho de que el pedido, la entrega del bien o la prestación del servicio devengan inmateriales, supone que pueden llegar a ser, desde un punto de vista fiscal, potencialmente invisibles.
- La desintermediación, porque supone una gran ventaja del comercio electrónico. En este caso, un productor puede vender, enviar e incluso cobrar sus propios productos directamente a su cliente, sin necesidad de contar con una institución financiera. De este

modo, la Administración no puede recurrir a puntos fiscales que vienen constituyendo los mecanismos fundamentales para la recaudación de determinados tipos de impuestos.

- La descentralización y la ausencia de control, ya que, por naturaleza, el comercio electrónico no prevé una localización física de los ingresos y de la actividad generadora de rentas, por lo que para el fisco es muy difícil controlar las operaciones y los flujos financieros o el lugar en el que efectivamente se desarrolla la actividad.

- La imposibilidad de determinar la identidad del operador económico. En este caso, la Administración fiscal tiene trabas para determinar quién es el titular de una página *web*, puesto que quien opere en comercio electrónico podría, de manera fácil, aportar datos no verídicos para sus operaciones.

- El desarrollo de los sistemas de pago electrónicos, dado que *Internet* ha hecho posible la apertura de cuentas bancarias cifradas y las transferencias de fondos desde y hacia las mismas, respetando el anonimato, lo que favorece el notable aumento del riesgo de actividad de blanqueo de dinero y de evasión fiscal.

Entonces, como ya hemos comentado en numerosas ocasiones a lo largo de este trabajo, todos estos factores concurren en calificar la inmaterialidad del comercio electrónico, caracterizándola por la ausencia de cualquier elemento concreto como la existencia física de bienes, la presencia de una estructura operativa o la emisión de documentos en formato papel, como elementos clave en materia de control fiscal. Y es que estos elementos constituyen, en el ámbito fiscal, referencias fundamentales en la determinación cierta y exacta de la deuda tributaria.

3.1.2.- Los problemas de verificación y cumplimiento:

Para solucionar o, al menos, mantener un control sobre los posibles problemas que plantea la verificación y el cumplimiento del régimen fiscal en el comercio electrónico, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha identificado cinco objetivos calificados de cumplimiento prioritario en el tipo de operaciones comerciales que le atañen.

- 1.- Determinar la identidad del operador económico, partiendo para ello de la obligación de formar parte de un registro obligatorio de identificación.

2.- Identificar el lugar en el que el operador económico desarrolla efectivamente su actividad y, para determinados servicios sometidos a imposición en la fuente, la residencia del adquirente.

3.- Asegurar a las autoridades fiscales el acceso a la información, poniendo a su disposición, si así lo requiriesen, el acceso a los asientos contenidos en los libros contables y a otros documentos fiscalmente relevantes para la Administración Tributaria.

4.- Encontrar alternativas válidas a la reducción de los intermediarios que operaban como sustitutos o responsables de la obligación tributaria.

5.- Seguir de cerca el incremento de la actividad bancaria *off-shore*.

3.1.3.- El problema de la prueba en las operaciones de comercio electrónico: la factura telemática:

Como venimos diciendo, otro de los aspectos que caracterizan al comercio electrónico es que las transacciones telemáticas pueden ejecutarse sin necesitar emitir documento alguno en soporte papel. De hecho, la oferta contractual puede hallarse en una página web y la orden de encargo puede llevarse a cabo “*cliqueando*” en la casilla de información, configurando de esta manera la conclusión, a efectos jurídicos, del contrato. Además, esto se aplica cualquiera que sea el método de pago en la operación.

Pues bien, desde un punto de vista jurídico, no se necesita la confirmación, a través de la emisión de un documento en soporte papel, puesto que se reconoce la validez jurídica de los documentos electrónicos⁴² que, si responden a determinados requisitos, suplen también el requisito legal de la forma escrito. Sin embargo, analizando esta cuestión desde un plano estrictamente fiscal, dado que las normas en materia de verificación y control vienen imponiendo a los contribuyentes obligaciones en materia de emisión y conservación de documentos para, dar prueba de la existencia de las operaciones y para que la Administración Tributaria pueda desarrollar su actividad de comprobación y obtención de pruebas que respalden sus pretensiones (si fuese preciso), se pone de manifiesto la necesidad de conciliar la exigencia de la

⁴² Artículo 9.1 Directiva COM/99/0427, de 17 de agosto de 1999: “(...)el régimen jurídico aplicable al proceso contractual no entorpezca la utilización real de los contratos por vía electrónica, ni conduzca a privar de efecto y de validez jurídica a este tipo de contratos en razón de su celebración por vía electrónica”.

veracidad de los datos con las características propias del comercio electrónico, donde los documentos (en este caso, ficheros) pueden ser susceptibles de ser modificados con posterioridad.

Así las cosas, para obviar el problema de la alterabilidad de los datos y favorecer el tipo de comercio del que venimos hablando, la Comisión Europea sostiene la validez del documento informático, a efectos fiscales. De este modo, la facturación electrónica ha de ser admitida, a efectos de IVA, para las operaciones realizadas en el interior de la Unión Europea, aunque teniendo en cuenta los intereses legítimos de los Estados miembros, quienes deberán establecer los medios suficientes para el control y la prevención de los abusos.

A este respecto, la Dirección General de Tributos⁴³ considera que se pueden emitir y expedir facturas por cualquier medio. De tal forma, las facturas expedidas por el propio sujeto pasivo o por un tercero en nombre y por cuenta de aquel, podrán ser emitidas a través de *Internet* a su destinatario, el cuál procedería con sus propios medios a la confección material (impresión) de la factura original. En cualquier caso, la DGT advierte que no hay que olvidar que las condiciones establecidas en la normativa vigente deben cumplirse igualmente, sea cual sea el soporte de facturación, así como que debe garantizarse que las facturas tienen la calidad suficiente para permitir que sus receptores las conserven en papel durante el período de prescripción tributaria⁴⁴.

No obstante, la Administración tributaria, en su papel de autoridad fiscal, se reserva el derecho de exigir en cualquier momento a los usuarios la transformación de la factura telemática en otra en soporte papel.

Hemos de saber que para solventar cualquier duda que exista acerca del reglamento de facturación telemática habremos de acudir a la *Orden EHA/962/2007, de 10 de abril*, que desarrolla determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el *Real Decreto 1496/2003, de 28-11*, por el que se aprueba el reglamento que regula las obligaciones de facturación.

A este respecto se refiere una consulta vinculante de la DGT⁴⁵, en materia de la obligatoriedad del deber de facturación y de registro. En este caso, la entidad

⁴³ En adelante, DGT.

⁴⁴ En la actualidad, establecido en un mínimo de cinco ejercicios posteriores al de facturación.

⁴⁵ *Resolución núm. 72/2001, de 28 noviembre.*

consultante, establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido español, realizó una adquisición intracomunitaria de bienes a una empresa italiana, siendo facturada por dicha empresa en el mes de julio de 2000, efectuándose el pago de la misma mediante doce letras, con vencimientos durante los meses de julio de 2000 a junio de 2001. Las mercancías fueron enviadas al consultante durante los meses de mayo y junio de 2001. La cuestión que se planteó fue si había obligación de facturación y de registro por parte de la empresa consultante. Dadas las circunstancias, la DGT resolvió que la operación realizada por la empresa consultante se debe considerar como una adquisición intracomunitaria de bienes sujeta al IVA, cuyo devengo se producirá cuando los bienes se pongan a disposición de la misma, con independencia del momento en que se produzca el pago de la contraprestación, incluso si dicho pago es anterior a dicha puesta a disposición. Así las cosas, deberán unir al justificante contable de cada operación un documento que contenga la liquidación del Impuesto, que será el equivalente a la factura y tendrá los mismos derechos que ésta a la hora de solicitar la deducción del impuesto. Este documento debe contener, al menos, los siguientes datos: base imponible, tipo aplicable y cuota, además de los datos de identificación del expedidor y del destinatario de la operación.

En cuanto a los libros registros, el consultante está obligado a registrar, respectivamente, en los libros registro de facturas emitidas y de facturas recibidas el documento equivalente que documente una adquisición intracomunitaria de bienes de la que es sujeto pasivo.

Por lo que respecta a la declaración de las operaciones, las adquisiciones intracomunitarias de bienes de las que sea sujeto pasivo la entidad consultante deberán declararse, respectivamente, como IVA devengado y como IVA deducible en el modelo correspondiente de declaración trimestral del impuesto (modelo 303).

Para concluir con esta parte del desarrollo y, a modo de opinión personal después de realizar el exhaustivo estudio de la materia, podemos resolver que la fiscalidad del comercio debería ser única, con independencia de que sea realizada de forma tradicional o telemática. Ello contribuiría a neutralizar la discriminación tributaria según el tipo de comercio realizado, implicando esto que los tipos de gravámenes aplicables de IVA estén en función del producto, con independencia del tipo de soporte utilizado para su venta y su puesta a disposición.

Además, las autoridades deberían aprovechar los nuevos medios y disposiciones para tratar de armonizar los tipos de gravamen del impuesto entre países miembros, puesto que el comercio electrónico es el medio más estandarizado en cualquier país (bien entendido que hacemos ahora referencia a la materia fiscal, sino a los procedimientos de realización de las operaciones) y que, por lo tanto, ofrece la oportunidad más sencilla de realizarlo.

Sin embargo, bien es cierto que deberíamos concienciarnos, tanto el Fisco (en calidad de controlador), como los contribuyentes (en calidad de usuarios del comercio electrónico), de que las actuaciones ilícitas en esta materia no son beneficiosas para ninguno de los sujetos que intervienen en este tipo de operaciones, puesto que a la larga el fraude fiscal contribuye a la deslocalización empresarial y a la pérdida de la recaudación del IVA; lo cual, en los tiempos críticos que corren, no favorece en absoluto a la recuperación del Estado del bienestar.

3.2.- SUPUESTO DE APLICACIÓN PRÁCTICA DE OPERACIONES REALIZADAS A TRAVÉS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.

Hasta aquí llega el estudio del trabajo *La fiscalidad del comercio electrónico. ¿Nuevos conceptos tributarios?*, el cual concluiremos con la exposición de un supuesto práctico que demuestre la aplicación práctica del estudio realizado, desarrollando una posible consulta de una empresa que podría requerir servicios de asesoramiento fiscal en esta materia.

Supongamos entonces que una *PYME* dedicada a publicación de una revista especializada en naturopatía y establecida en León acudiese a nosotros, como expertos en materia fiscal, con el fin de obtener asesoramiento en cuanto a determinadas operaciones comerciales que tiene previsto realizar.

Así las cosas, dada la actual situación de crisis, los directivos han decidido emprender nuevos negocios fuera de España. Y es que sus operaciones a través del comercio tradicional seguirán realizándose en España, pero sus pretensiones son hacia el mercado electrónico, por lo que también editarán la revista en formato digital desde España. En este caso, la distribución a través de comercio electrónico se realizará a cualquier país de la Unión Europea. En ningún caso se hará una venta a través del

comercio electrónico que no sea en formato digital, es decir, el formato papel solo estará disponible en el comercio tradicional, no se podrá hacer una venta por *Internet* de un ejemplar en formato papel. A través de este medio solo se pondrá a disposición el formato digital.

Esta empresa ya ha emprendido negociaciones y lo que pretende acudiendo a nosotros es que, como asesores fiscales que somos, les digamos cómo habrán de tributar por las operaciones que realicen, así como saber qué tipo de obligaciones fiscales van a tener que cumplir.

A continuación enumeraremos, paso a paso, las obligaciones que deberá cumplir la empresa para poder realizar su actividad de acuerdo con la Ley y, además, repasaremos las posibles situaciones fiscales que se les podrán dar en el desarrollo de la misma.

1) En primer lugar, la empresa deberá darse de alta como operador intracomunitario en la Agencia Tributaria, especificando que va a realizar operaciones con terceros en cualquier país europeo. Para esto, deberemos cumplimentar un *Modelo 036* de alta como operador intracomunitario⁴⁶.

2) Deberá formalizar los acuerdos de ventas mediante contratos, ya sean en el comercio tradicional o en el electrónico, tanto si se trata de comercio B2B como si es B2C. Dado que la empresa ya tiene experiencia en el comercio tradicional, haremos hincapié en el electrónico, aconsejándoles la instalación de un software que permita dar cumplimiento a la normativa vigente, esto es, que envíe un acuse de recibo del pedido, la confirmación de la aceptación, etc.

3) Por lo que respecta a la elaboración de las facturas, la empresa deberá tener en cuenta varios aspectos:

- a) Cuando el destinatario sea español.
 - Deberá emitir la factura a un 4% de IVA si se proporciona la revista en soporte papel y a un 21% si se hace en soporte electrónico.
 - Los CIFs de ambas partes, deberán ser españoles.

⁴⁶V. Anexo 1: Modelo 036, de alta como operador intracomunitario.

- En cuanto a los datos a incluir, habremos de estar a lo recogido en el *Anexo 2 “Requisitos de facturación”*. V. también el *Anexo 3 “Ejemplos de facturas electrónicas”*.

b) Cuando la venta se haga a un tercero no español.

- En primer lugar, deberemos exigir que el cliente nos envíe un justificante para saber si se trata de un operador intracomunitario, o no. Si figura como tal, la factura no reflejará IVA alguno. Si no figura, deberemos estar a si la venta se realiza por medios tradicionales o electrónicos y aplicaremos el IVA correspondiente.

- En este caso, el CIF del cliente deberá ser de un país no español.

- Los datos a incluir en la factura serán los mismos que en el caso anterior.

4) Por lo que respecta a las declaraciones fiscales, deberemos presentar los modelos trimestrales 303 y 349, así como el anual 390, donde declararemos todas las operaciones realizadas. Si se tratan de operaciones entre operadores intracomunitarios habremos de devengar y soportar la misma cuota de IVA (por eso la factura se emite con cuota cero). En el modelo 349 relacionaremos aquellas operaciones realizadas con dichos operadores intracomunitarios⁴⁷.

5) Además, esta empresa deberá declarar el Impuesto de Sociedades, por tratarse de una PYME.

⁴⁷V. Anexos 4 y 5.

CONCLUSIONES

Del estudio realizado acerca de la fiscalidad del comercio electrónico, se pueden extraer las siguientes reflexiones:

- Que siendo el comercio electrónico un fenómeno sujeto a una constante y acelerada evolución, con frecuencia, tienden a plantearse problemas tributarios que no encuentran, en la mayoría de los casos, soluciones normativas específicas.

- Que si de verdad tenemos en cuenta el principio de neutralidad al que hace referencia el informe del Tesoro de Estados Unidos y al que debiéramos acogernos para cualquier cuestión fiscal, en este momento y aun siendo conscientes de ello, se sigue vulnerando este principio, puesto que se otorga un tratamiento fiscal distinto a las operaciones realizadas en el denominado “comercio tradicional” en detrimento del comercio electrónico. Un ejemplo muy sencillo de esto es el diferente tipo impositivo de IVA que debemos aplicar a un periódico, dependiendo de si se vende en soporte papel o en soporte digital. En el primer caso, se le atribuye un tipo impositivo del 4%, pues se le considera como bien dentro del grupo superreducido. Sin embargo, en el segundo caso, habremos de aplicar un 21% porque ya no se le considera como un bien sino como una prestación de servicios. Y es que en lo que respecta a la calificación de las operaciones comerciales realizadas vía telemática como prestaciones de servicios o como entregas de bienes (diferencia entre comercio *on-line* y *off-line*), si tienen un soporte material, en mi opinión, la norma es criticable ya que, al final, lo que se adquiera (bien o servicio) será lo mismo y no parece lógico, además, que el soporte empleado deba considerarse como la base de una distinción en la calificación, cuando dicho soporte suele carecer de toda relevancia para el consumidor.

- Que el momento relevante en un contrato electrónico es el conocimiento de la aceptación, porque se emplean técnicas telemáticas que hacen que la emisión y la recepción puedan producirse “en tiempo real”, por lo que el aceptante puede iniciar inmediatamente el cumplimiento del contrato. Este hecho excluye la teoría de la emisión para estar a favor de la de la recepción.

- Que el anonimato de las operaciones electrónicas y el escaparate comercial que constituye *Internet* hoy en día dificultan la localización geográfica de las empresas y, consiguientemente, su tributación efectiva en los países donde operan, causando un perjuicio significativo a los intereses económicos de los Estados. Así pues, además de a

esta falta de transparencia (paradójica si tenemos en cuenta que se supone que *Internet* facilita el acceso “a todo”), las Administraciones también se encuentran con dificultades a la hora de identificar el lugar donde radica la sede de dirección efectiva de los negocios. Así las cosas, resulta necesario que las Administraciones no permitan la identificación de la sede de dirección efectiva con el lugar donde se encuentren las personas que formen la voluntad societaria, sino con el territorio donde se encuentre localizada la gestión efectiva de sus negocios.

- Que queda manifiesta la “facilidad” para cometer fraude fiscal en este tipo de comercio y que es necesario que las Administraciones se tomen este tema como uno de los de mayor prioridad si no quieren seguir “perdiendo” recaudación. Y es que *Internet* ofrece la posibilidad de efectuar prestaciones de servicios íntegramente a través de la Red, sin necesidad de que la empresa o agente comercial disponga de un establecimiento permanente en el país en el que reside el adquirente del servicio, lo que propicia que esta situación pueda incentivar comportamientos económicos tendentes a eludir el pago de los impuestos que gravan la renta y el consumo.

- Que respecto a la moratoria de la tributación del comercio electrónico (y continuando con el fraude fiscal) establecida en su momento en Estados Unidos, yo no sería partidaria de introducirla en nuestro sistema fiscal puesto que el hecho de que las operaciones realizadas electrónicamente puedan incurrir más fácilmente en el fraude fiscal no justifica que no se deba aplicar un impuesto. Es más, puede que un impuesto no radique dicho fraude, pero sí ayudará a controlar tales operaciones y a minimizarlo. No disponer de algún tipo de imposición, a mi juicio, haría que se abriese aún más la veda para los que quieran defraudar y vulneraría los principios básicos del comercio electrónico o, al menos, el de neutralidad. Por no mencionar, que tal y como está la situación económica en la actualidad, de seguir este ejemplo, las Administraciones sufrirían mayores pérdidas de recaudación.

- Que la contratación electrónica ha suscitado (y suscita) numerosos problemas en la aplicación del IVA que afectan, esencialmente, a la propia calificación de las operaciones (entre bienes y servicios), así como al lugar de realización del hecho imponible. No obstante, parece claro que, a pesar de ello, el IVA constituye el impuesto que mejor se adapta al comercio electrónico, siendo de aplicación, independientemente del medio de comunicación o de la fórmula comercial empleada, a las entregas de bienes y prestaciones de servicios producidas en el ámbito comunitario, así como a las

importaciones de bienes y a las prestaciones efectuadas a empresas de diversos servicios procedentes de fuera de la Unión Europea.

- Que para calificar las rentas obtenidas por vía electrónica como cánones debería analizarse cada contrato de cesión del derecho de uso del programa de ordenador, para comprobar si en tal contrato ha habido transmisión de derechos de propiedad intelectual sobre tal programa, puesto que solo en ese caso podríamos calificar el rendimiento como canon y gravarlo en nuestro territorio. Si, por el contrario, se tratasen de adquisiciones de productos o mercancías ofrecidos masivamente o en serie, no podríamos calificar las rentas obtenidas como cánones, puesto que no se da la cesión de derechos de propiedad intelectual.

- Por último y, dado el título del trabajo, quizás más importante, podemos concluir que la aplicación del denominado *bit tax* o impuesto sobre la transmisión de bits, ideado para radicar fraude tributario mediante un mayor control fiscal, compensando la pérdida de recaudación por el comercio electrónico no es factible en la actualidad. Y es que resulta un tributo injusto, al atender a parámetros completamente alejados de los índices directos de la capacidad económica⁴⁸ (podría calificarse como inconstitucional en base al artículo 31 de la Constitución Española). Tampoco se le puede considerar como un tributo extrafiscal porque no se encuentran razones para que incentive el comercio tradicional en detrimento del electrónico. Por la dificultad y la falta de claridad respecto a cómo aplicarlo y gestionarlo, tampoco solucionaría los conflictos originados por el uso de *Internet*, puesto que en ocasiones se solaparía con tributos ya existentes, generando supuestos de doble imposición. Así las cosas, la solución no debe pasar por la creación de nuevos tributos, sino por la aplicación efectiva de los ya existentes, especialmente, del IVA, sin generar diferencias de tratamiento tributario por razón del medio o soporte utilizado en la contratación.

Con este apartado de conclusiones finaliza el trabajo titulado *La fiscalidad del comercio electrónico. ¿Nuevos conceptos tributarios?*, esperando haber cumplido con los objetivos señalados.

⁴⁸Podría darse el caso de que se pagase más por enviar un videoclip a un amigo, sin valor comercial alguno, que por descargar una base de datos u obtener un informe, a través de un fichero comprimido con alto valor comercial pero con relativamente pocos bits. O podría hacer pagar más a un usuario con sistemas anticuados, que necesiten un período de tiempo más largo para descargar un fichero, que a uno que tenga fácil acceso a complicados mecanismos de comprensión y encriptación de ficheros.

BIBLIOGRAFÍA

❖ **PRINCIPALES REFERENCIAS NORMATIVAS:**

- *Ley 34/2012, de 11 de julio. Ley de Servicios de la Sociedad de la Información.*
- *Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*
- *Ley 7/1996, de 15 de enero. Reformada por la Ley 1/2010, de 1 de marzo. Ley de Ordenación del Comercio Minorista.*
- *Ley 38/1992, de 28 de diciembre. Ley de Impuestos Especiales.*
- *Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.*
- *Real Decreto 1.133/1997 de 11 de julio, por el que se crea El Registro de Empresas de Venta a Distancia.*
- *Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPyAJD.*
- *Reglamento 2454/93 de la Comisión, de 2 de julio de 1993.*
- *Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.*
- *Reglamento 2913/92 del Consejo de 12 de octubre de 1992, por el que se aprueba el CAC.*
- *Directiva 97/7/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de mayo de 1997.*
- *Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977.*

❖ **MANUALES Y MONOGRAFÍAS:**

- CHICO, L. Y CAZORLA, L.M., (2001). *Los impuestos en el comercio electrónico*. Elcano (Navarra): Aranzadi.
- DAVARA, (1997). *Manual de Derecho Informático*. Pamplona: Aranzadi. Página 165.
- HORTALÁ I VALLVÉ, J. Y OTROS, (2000). *La fiscalidad del comercio electrónico*. Valencia: CISS, S.A.
- IBÁÑEZ CASADO, J. y PÉREZ CHINARRO, E., (1994). *Operaciones interiores y exteriores en el Impuesto sobre el Valor Añadido*. Valladolid:

Manuales y textos Universitarios. Economía N°. 1. Universidad de Valladolid. Secretariado de Publicaciones. Pág. 159 a 285.

- MICHAEL SACRISTÁN, S., (2006). *El impacto de la vinculación fiscal en las relaciones establecimiento permanente-casa central. La acreditación de los gastos de la casa central imputados*. Madrid: Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales.
- OLIVER CUELLO, R., (1999). *Tributación del comercio electrónico*. Valencia: Tirant lo Blanch, “Colección financiera”.
- POVEDA, F. y SÁNCHEZ, A., (2004). *Sistema fiscal*. Bilbao-Barcelona: Ediciones DEUSTO. Pág. 414 a 535.
- *Guía práctica de la reforma del IVA para empresas, PYMES y autónomos*. Expansión.

❖ **OTRAS PUBLICACIONES:**

- *Implications of the Communications Revolution for Tax Policy and Administration*. (1996). DAFPE/CFA.OCDE.
- *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. (Octubre 2000). Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Comisión para el Estudio del Impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española. Instituto de Estudios Fiscales.
- *Electronic commerce, a discussion paper of taxation issues*. (1998). OCDE, Committee on Fiscal Affairs. Discussion paper.
- *Selected Tax Policy of Global Electronic Commerce*. (21/11/1996). Department of Treasury, Office of Tax Policy. Washington D.C. En concreto: O'DONNELL, T.A. y P.A. *United States Tax Policy on Electronic Commerce*. Intertax vol. 25, num. 12.
- *The emergence of electronic commerce. Overview of OECD's Work*. (1997). OECD Policy Brief. Num. 1.

❖ **JURISPRUDENCIA:**

- *Resolución núm. 1282/1998, de 15 de julio, de la Dirección General de Tributos*.

- *Resolución de 18 de diciembre de 1998, de la Dirección General de Tributos.*
- *Resolución núm. 969/2002, de 24 de junio, de la Dirección General de Tributos.*
- *Resolución núm. 221/2000, de 15 de febrero, de la Dirección General de Tributos.*
- *Resolución núm. 72/2001, de 28 de noviembre, de la Dirección General de Tributos.*
- *Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sevilla (Sala de lo Contencioso- Administrativo), de 16 de abril de 2003.*
- *Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso- Administrativo, Recurso de Casación), de 24 de junio de 2011.*
- *Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso- Administrativo), de 21 de febrero de 2011.*

❖ **OTRAS FUENTES CONSULTADAS:**

- www.aeat.es- Página web de la Agencia Tributaria Española. Última visita realizada el 29 de agosto de 2013.
- www.minhap.gob.es – Página web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Última visita realizada el 29 de agosto de 2013.
- <http://www.estadief.meh.es/bancodedatos/iva/diva.PDF> - Última visita realizada el 23 de julio de 2013).
- www.ecommercecommission.org – Última visita realizada el 3 de septiembre de 2013.
- www.oecd.org – Última visita realizada el 12 de agosto de 2013.
- www.minhac.gob.es/confisc/inicio.htm - Última visita realizada el 29 de julio de 2013.
- www.encyclopedia-jurídica.biz14.com/d/impuestos-aduaneros.htm- Última visita realizada el 7 de agosto de 2013.
- www.fiscal-impuestos.com/itp-y-ajp-cuestiones-generales.html- Última visita realizada el 8 de agosto de 2013.

ANEXOS

ANEXO 1

Modelo 036, de alta como operador intracomunitario

Datos identificativos

101 NIF 102 Apellidos y nombre o razón o denominación social

1. CAUSAS DE PRESENTACIÓN

A) Alta

- 110 Solicitud de Número de Identificación Fiscal (NIF).
111 Alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

B) Modificación

- 120 Solicitud de NIF definitivo, disponiendo de NIF provisional.
121 Solicitud de nueva tarjeta acreditativa del NIF.
122 Modificación domicilio fiscal (páginas 2A, 2B y 2C).
123 Modificación domicilio social o de gestión administrativa (páginas 2A y 2B).
124 Modificación domicilio a efectos de notificaciones (páginas 2A, 2B y 2C).
125 Modificación otros datos identificativos (páginas 2A, 2B y 2C).
126 Modificación datos representantes (página 3).
127 Modificación datos relativos a actividades económicas y locales (página 4).
128 Modificación de la condición de Gran Empresa o Admón. Pública de presupuesto superior a 6.000.000 de euros (página 5).
129 Solicitud de inscripción/baja en el registro de devolución mensual (página 5).
130 Solicitud de alta/baja en el registro de operadores intracomunitarios (página 5).
131 Modificación datos relativos al Impuesto sobre el Valor Añadido (página 5).
132 Modificación datos relativos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (página 6).
133 Modificación datos relativos al Impuesto sobre Sociedades (página 6).
134 Modificación datos relativos al Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes o a entidades en atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español (página 6).
135 Opción/renuncia por el Régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002 (página 6).
136 Modificación datos relativos a retenciones e ingresos a cuenta (página 7).
137 Modificación datos relativos a otros Impuestos (página 7).
138 Modificación datos relativos a regímenes especiales del comercio intracomunitario (página 7).
139 Modificación datos relativos a la relación de socios, miembros o partícipes (página 8).
140 Dejar de ejercer todas las actividades empresariales y/o profesionales (personas jurídicas y entidades, sin disolución. Entidades inactivas).
141 Fecha efectiva del cese

C) Baja

- 150 Baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores

151 Causa

152 Fecha efectiva de la baja

Lugar, fecha y firma

Lugar

LEON

Fecha

Firma en calidad de

Interesado

Firma

Firmado: D./D.ª

5. SUJETO PASIVO GRAN EMPRESA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

540 ¿Tiene la condición de Gran Empresa (volumen de operaciones en el ejercicio anterior superior a 6.010.121,04 euros)? SÍ NO 545 Fecha

570 ¿Es Administración Pública cuyo último presupuesto anual aprobado supera los 6.000.000 de euros? SÍ NO 578 Fecha

6. IMPUESTO SOBRE EL VALOR ANADIDO

A) Información obligaciones

500 ¿Está establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido o tiene en él un establecimiento permanente? SÍ NO

502 ¿Realiza exclusivamente operaciones no sujetas o exentas que no obligan a presentar autoliquidación periódica (art. 20 y 26 Ley IVA)? SÍ NO

B) Información actividad

	Fecha
502 <input type="checkbox"/> Comunicación de inicio de actividad. Entregas de bienes o prestaciones de servicios previa o simultánea a adquisición de bienes o servicios.	503 <input type="text"/>
504 <input type="checkbox"/> Comunicación de inicio de actividad. Entregas de bienes y prestaciones de servicios posterior a adquisición de bienes o servicios	505 <input type="text"/>
506 <input type="checkbox"/> Comunicación de inicio de nueva actividad que constituya sector diferenciado con comienzo de entregas de bienes o prestaciones de servicios posterior a adquisición de bienes o servicios destinados al desarrollo de la misma.	507 <input type="text"/>
508 <input type="checkbox"/> Comunicación de comienzo habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios (habiendo marcado la casilla [504] o la casilla [506] en una declaración censal presentada anteriormente.	509 <input type="text"/>

C) Regímenes aplicables

Identifique la actividad o actividades incluidas en cada régimen:

Alta	Baja		Grupo o epígrafe/sección IAE o código de actividad	Fecha
510 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	General	511	512 <input type="text"/>
514 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Régimen especial recargo de equivalencia	515	516 <input type="text"/>
518 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Régimen especial bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, determinación base imponible operación por operación	519	520 <input type="text"/>
522 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Régimen especial bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, determinación base imponible mediante margen de beneficio global ...	523	524 <input type="text"/>
526 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Régimen especial agencias de viajes, determinación base imponible operación por operación	527	528 <input type="text"/>
530 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Régimen especial agencias de viajes, determinación global de la base imponible ...	531	532 <input type="text"/>
Régimen especial agricultura, ganadería y pesca				
534 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Incluido	535	536 <input type="text"/>
538 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Excluido	539	540 <input type="text"/>
542 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Renuncia	543	544 <input type="text"/>
546 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Revocación	547	548 <input type="text"/>
570 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Baja	571	572 <input type="text"/>
Régimen especial simplificado				
550 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Incluido	551	552 <input type="text"/>
554 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Excluido	555	556 <input type="text"/>
558 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Renuncia	559	560 <input type="text"/>
562 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Revocación	563	564 <input type="text"/>
566 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Baja	567	568 <input type="text"/>
574 <input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	Régimen especial oro de inversión, realización de operaciones que puedan tributar por este régimen	575	576 <input type="text"/>

D) Registros

Solicita inscripción / baja en el Registro de devolución mensual.
579 Alta 580 Baja

Solicita alta/baja en el Registro de operadores intracomunitarios
582 Alta 583 Baja 584 Fecha

E) Deducciones

586 Propone porcentaje provisional de deducción, a efectos del artículo 111.dos de la LIVA: %

Sectores diferenciados y prorratea especial:

				Opción prorratea especial	
				SÍ	NO
No tiene sectores diferenciados				587	<input type="checkbox"/>
Sí tiene sectores diferenciados:					
	Código CNAE	Código CNAE	Código CNAE		
Sector I, actividades comprendidas:	588 <input type="text"/>	589 <input type="text"/>	590 <input type="text"/>	591	<input type="checkbox"/>
Sector II, actividades comprendidas:	592 <input type="text"/>	593 <input type="text"/>	594 <input type="text"/>	595	<input type="checkbox"/>
Sector III, actividades comprendidas:	596 <input type="text"/>	597 <input type="text"/>	598 <input type="text"/>	599	<input type="checkbox"/>

ANEXO 2

Requisitos de facturación.

Toda factura deberá contener los siguientes datos formales:

- CIF completo del expedidor y del receptor.
- Dirección completa del domicilio fiscal del expedidor y del receptor.
- Fecha de emisión de la factura.
- Número de serie de la factura.
- Conceptos facturables.
- Importe de los conceptos facturables, especificando: bases imponibles, porcentajes de IVA, cuotas de IVA e importe total de la factura. Especificar también la moneda con la que se trabaja.
- Datos registrales del expedidor.
- Datos sobre el medio y la forma de pago.
- Huella digital correspondiente, en el caso de facturas telemáticas.

ANEXO 3

Ejemplos de facturas electrónicas



¡Gracias por comprar en Amazon.es!

es/3826446 E4

DrbY3zN6R/-1 of 1-/premium-three-

Factura para
Tu pedido del 21 de abril de 2013
Número de pedido 171-4179591-3338705
Número de factura EUVINS1-OFS2013-S-
ES-2018601
Fecha de la factura 21 de abril de 2013

Dirección de facturación

Spain

Dirección de envío

Espagne

Cant.	Producto	Nuestro precio (IVA excluido)	Tipo de IVA %	Precio total
1	Salicru SPS.SAFE 7+ Regleta 7 tomas, filtro EMI/RFI, 230VAC 50/60Hz, blanco Electrónica. B0072CFVWQ : 8436035920938 (** P-1-C310A610 **)	EUR 10,95	21%	EUR 13,25
	Gastos de envío	EUR 4,95		EUR 5,99
	Subtotal (IVA excluido) 21%			EUR 15,90
	IVA al 21%			EUR 3,34
	Total IVA			EUR 3,34
	Total			EUR 19,24

Este envío completa tu pedido.

Puedes comprobar el estado de tus pedidos o modificar los datos de tu cuenta en cualquier momento desde el enlace "Mi cuenta" al principio de cada página de nuestra web.

¿Estás pensando en devolver un producto? UTILIZA NUESTRO CENTRO DE DEVOLUCIONES ONLINE.

Nuestro Centro de Devoluciones (www.amazon.es/devoluciones) te ayudará en el proceso de devolución y te proporcionará una etiqueta de devolución personalizada lista para imprimir. Ten preparado tu número de pedido (lo puedes encontrar junto al resumen de tu pedido, arriba). Nuestra Política de devoluciones no afecta tus derechos de consumidor.

Amazon EU S.a.r.l, 5 Rue Plaetis, L-2336, Luxembourg
Edificio Torre Europa, Paseo de la Castellana 95, E-28046, Madrid, España
IVA : ESN10811521

Ten en cuenta que esta no es una dirección de recepción de devoluciones. Para realizar una devolución, lee la información anterior sobre nuestro centro de devoluciones online.

0/DrbY3zN6R/-1 of 1-/ES_DOM/premium-three-es/3826446/0422-19:20/0422-07:49 Pack Type : E4

Factura para
Tu pedido del 25 de abril de 2013
Número de pedido 171-0593282-7681105
Número de factura EUVINS1-OFS2013-S-
ES-2112747
Fecha de la factura 25 de abril de 2013

Dirección de facturación
[Redacted]
[Redacted]
LEON, León 24007
Spain
[Redacted]

Dirección de envío
[Redacted]
[Redacted]
LEON, León 24007
Espagne

Cant.	Producto	Nuestro precio (IVA excluido)	Tipo de IVA %	Precio total
1	Samsung G034N2PTS - Punteros para Galaxy Note II, color plata Accesorio. B009AAAFBK : 4053685335871 (** P-1-B202D172 **)	EUR 15,12	0%*	EUR 15,12
	Gastos de envío	EUR 2,99		EUR 2,99
	Subtotal (IVA excluido) 0%			EUR 18,11
	Total IVA			EUR 0,00
	Total			EUR 18,11

*Sujeto pasivo es el destinatario de los bienes por Inversión del sujeto pasivo de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 84 de la Ley 37/1992
Este envío completa tu pedido.

Puedes comprobar el estado de tus pedidos o modificar los datos de tu cuenta en cualquier momento desde el enlace "Mi cuenta" al principio de cada página de nuestra web.

¿Estás pensando en devolver un producto? UTILIZA NUESTRO CENTRO DE DEVOLUCIONES ONLINE.

Nuestro Centro de Devoluciones (www.amazon.es/devoluciones) te ayudará en el proceso de devolución y te proporcionará una etiqueta de devolución personalizada lista para imprimir. Ten preparado tu número de pedido (lo puedes encontrar junto al resumen de tu pedido, arriba). Nuestra Política de devoluciones no afecta tus derechos de consumidor.

Amazon EU S.a.r.l, 5 Rue Plaetis, L-2338, Luxembourg
Edificio Torre Europa, Paseo de la Castellana 95, E-28046, Madrid, España
IVA : ESN10811521

Ten en cuenta que esta no es una dirección de recepción de devoluciones. Para realizar una devolución, lee la información anterior sobre nuestro centro de devoluciones online.

O/DFJsndNmR/-1 of 1-//ES_DOM/std-es/3829360/0429-19:20/0426-17:22 Pack Type : A1

ANEXO 4

Modelos trimestrales 303 y 349



Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

AUTOLIQUIDACIÓN

Modelo

303

Ejercicio Período

NIF (a cumplimentar por el contribuyente) Apellidos y Nombre o Razón social

¿Está inscrito en el Registro de devolución mensual (Art. 30 RIVA)?..... SI NO

¿Está autorizado a presentación conjunta? SI NO

IVA Devengado

	Base imponible		Tipo %		Cuota	
Régimen general.....	01		02		03	
	04		05		06	
	07	50.751,17	08	18,00	09	9.137,09
Recargo equivalencia.....	10		11		12	
	13		14		15	
	16	7.279,27	17	4,00	18	289,62
Adquisiciones intracomunitarias	19	1.163,96	20		209,51	
Total cuota devengada (03 + 06 + 09 + 12 + 15 + 18 + 20)					21	9.636,22

IVA Deducible

	Base		Cuota			
Por cuotas soportadas en operaciones interiores corrientes.....	22	38.576,82	23	6.934,08		
Por cuotas soportadas en operaciones interiores con bienes de inversión	24		25			
Por cuotas satisfechas en las importaciones de bienes corrientes.....	26		27			
Por cuotas satisfechas en las importaciones de bienes de inversión.....	28		29			
En adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes.....	30	1.163,96	31	209,51		
En adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión.....	32		33			
Compensaciones Régimen Especial A.G. y P.....			34			
Regularización inversiones			35			
Regularización por aplicación del porcentaje definitivo de prorata (sólo 4T o mes 12).....			36			
Total a deducir (23 + 25 + 27 + 29 + 31 + 33 + 34 + 35 + 36)					37	7.143,59

Diferencia (21 - 37) 38 2.492,63

Atribuible a la Administración del Estado..... 39 100,00% 40 2.492,63

Cuotas a compensar de periodos anteriores 41

Entregas intracomunitarias 42 4.153,10

Exportaciones y operaciones asimiladas 43 962,72

Operaciones no sujetas o con inversión del sujeto pasivo que originan el derecho a deducción..... 44

Exclusivamente para sujetos pasivos que tributan conjuntamente a la Administración del Estado y a las Diputaciones Forales. Resultado de la regularización anual.

45 euros

Resultado (40 - 41 + 45) 46 2.492,63

A deducir (exclusivamente en caso de autoliquidación complementaria): 47

Resultado de la anterior declaración de liquidación (46 - 47) 48 2.492,63

Si resulta 48 negativa consignar el importe a compensar

49 C

Sin actividad -

Manifiesto a esa Delegación que el importe a devolver reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular:

Importe: 50 D

Código Cuenta Cliente (CCC)
Entidad Sucursal DC Número de cuenta

Ingreso efectuado a favor del Tesoro Público, cuenta restringida de colaboración en la recaudación de la AEAT de autoliquidaciones.

Importe: I

Código Cuenta Cliente (CCC)
Entidad Sucursal DC Número de cuenta

Si esta autoliquidación es complementaria de otra autoliquidación anterior correspondiente al mismo concepto, ejercicio y período, indíquelo marcando con una "X" esta casilla.

Autoliquidación complementaria

En este caso, consigne a continuación el número de justificante identificativo de la declaración anterior.

Nº. de justificante

Lugar y fecha

Firma



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias

Art. 78 al 81 del Reglamento del I.V.A. aprobado por el R.D. 1624/1992,
de 29 de diciembre (B.O.E. del 31)

Modelo
349

D e c l a r a n t e

Espacio reservado para la etiqueta identificativa del declarante

Si no dispone de etiquetas, consigne los datos identificativos que se solicitan a continuación y adjunte a la declaración una fotocopia del documento acreditativo de su número de identificación fiscal (NIF)

Nº de identificación fiscal (NIF) _____

Apellidos y nombre (por este orden), denominación o razón social del declarante _____

NIF del representante legal _____

N.I.F. _____

Teléfono _____

Ejercicio [] Período 4T []

Declaración mensual con operaciones de los dos primeros meses del trimestre []

Modalidad de presentación:

Impreso **349** []

Soporte [X]

Nº Identificativo: 3493430675804

Fecha y firma

Fecha: _____

Firma: _____

Fdo: D/Dª. _____

Cargo o empleo: _____

Espacio reservado para la Administración

Apellidos y nombre (por este orden) de la persona con quien relacionarse _____

Teléfono de contacto _____

Declaración complementaria o sustitutiva

Si la presentación de esta declaración tiene por objeto incluir operaciones que, debiendo haber sido relacionadas en otra declaración del mismo período presentada anteriormente, hubieran sido completamente omitidas en la misma, se marcará con "X" la casilla "Declaración complementaria".

Cuando la presentación de esta declaración tenga por objeto anular y sustituir por completo a otra declaración del mismo ejercicio presentada anteriormente, en la cual se hubieran consignado datos inexactos o erróneos, se indicará su carácter de declaración sustitutiva marcando con "X" la casilla correspondiente.

En ambos casos, se hará constar el número de 13 dígitos identificativo de la declaración del mismo ejercicio anteriormente presentada o el de la última de ellas, si se hubieran presentado varias.

Declaración complementaria []

Declaración sustitutiva []

Número identificativo de la declaración anterior _____

Resumen de los datos incluidos en la declaración

Número total de operadores intracomunitarios 01 [] 7

importe de las operaciones intracomunitarias 02 [] 9.299,25

Número total de operadores intracomunitarios con rectificaciones 03 []

importe de las rectificaciones 04 []

Datos identificativos de esta hoja interior

N.I.F. del declarante _____ Ejercicio _____ Período Hoja interior nº /

Nº Identificativo

Operador 1
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 2
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 3
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 4
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 5
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 6
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 7
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 8
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 9
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 10
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 11
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 12
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 13
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 14
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Operador 15
 Código País NIF comunitario _____ Apellidos y nombre, denominación o razón social _____ Clave Base imponible

Total de esta hoja interior Base imponible

Consigne en esta casilla la suma de todas las bases imponibles relacionadas en esta hoja

ANEXO 5

Modelo anual 390

Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Impuesto sobre el Valor Añadido

Declaración-Resumen anual

Pág. 1
Modelo
390

1 Sujeto Pasivo	Espacio reservado para la etiqueta identificativa (Si no dispone de etiquetas, haga constar a continuación sus datos identificativos)		N.I.F. <input type="text"/>
	NIF <input type="text"/>	Apellidos y Nombre o Razón social o denominación <input type="text"/>	Teléfono <input type="text"/>
2 Devengado	Registro de devolución mensual <input type="checkbox"/>	Nº Grupo <input type="text"/>	Ejercicio <input type="text"/>
	Régimen especial del grupo de entidades en algún período del ejercicio <input type="checkbox"/>	Dominante <input type="checkbox"/> Dependiente <input type="checkbox"/>	Declaración sustitutiva..... <input type="checkbox"/>
	Tipo régimen especial aplicable: Art. 163 sexies.cinco SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>	NIF entidad dominante <input type="text"/>	Nº identificativo declaración anterior <input type="text"/>
	¿La autoliquidación del último período corresponde al régimen especial del grupo de entidades? SI <input type="checkbox"/> NO <input type="checkbox"/>		Nº Identificativo 3902444459891

3
Datos estadísticos

A	B	C
Actividades a las que se refiere la declaración (de mayor a menor importancia por volumen de operaciones)	Clave	Epígrafe I.A.E.
Principal <input type="text"/>	<input type="text" value="1"/>	<input type="text"/>
Otras <input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>

Si ha efectuado operaciones por las que tenga obligación de presentar la declaración anual de operaciones con terceras personas, marque una "X" D X

4
Datos del representante y firma de la declaración

DECLARACIÓN DE SUJETO PASIVO INCLUIDO EN AUTOLIQUIDACIONES CONJUNTAS

Sujeto pasivo acogido a la presentación de la autoliquidación conjunta a través de la entidad:

NIF Razón social

PERSONAS FÍSICAS Y ENTIDADES SIN PERSONALIDAD JURÍDICA

Representante

NIF Apellidos y Nombre o Razón social o denominación

Calle, Pza... Nombre de la vía pública Número Esc. Piso Prta. Teléfono

Municipio Provincia Cód.Postal

PERSONAS JURÍDICAS Declaración de los Representantes legales de la Entidad

El (los) abajo firmante (s), como representante(s) legal(es) de la Entidad declarante, manifiesta(n) que todos los datos consignados se corresponden con la información contenida en los libros oficiales exigidos por la legislación mercantil y en la normativa del Impuesto.

Por poder,	Por poder,	Por poder,
D. <input type="text"/>	D. <input type="text"/>	D. <input type="text"/>
NIF <input type="text"/>	NIF <input type="text"/>	NIF <input type="text"/>
Fecha Poder <input type="text"/>	Fecha Poder <input type="text"/>	Fecha Poder <input type="text"/>
Notaría <input type="text"/>	Notaría <input type="text"/>	Notaría <input type="text"/>

En testimonio de lo cual firma(n) la presente declaración

En **LEON**, a _____ de _____ de 2012

Firma:

IVA devengado

Operaciones realizadas en régimen general

		Base imponible	Tipo %		Cuota devengada
Régimen ordinario	01		4	02	
	03		7	04	
	527		8	528	
	05		16	06	
	529	108.178,02	18	530	19.473,93
Operaciones intragrupo	500		4	501	
	502		7	503	
	531		8	532	
	504		16	505	
	533		18	534	
Régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	07		4	08	
	09		7	10	
	535		8	536	
	11		16	12	
	537		18	538	
Régimen especial de agencias de viaje	13		16	14	
	539		18	540	
Adquisiciones intracomunitarias de bienes	21		4	22	
	23		7	24	
	541		8	542	
	25		16	26	
	543	1.601,96	18	544	288,35
Adquisiciones intracomunitarias de servicios	545		4	546	
	547		7	548	
	549		8	550	
	551		16	552	
	553	8.626,59	18	554	1.552,82
IVA devengado en otros supuestos de inversión del sujeto pasivo	27	8.626,59	----	28	1.552,82
Modificación de bases y cuotas.....	29		----	30	
Modificación de bases y cuotas por auto de declaración de concurso de acreedores.....	31		----	32	
Total bases y cuotas IVA	33	127.033,16	----	34	22.867,92
Recargo de equivalencia	35		0,5	36	
	37		1	38	
	39	16.575,81	4	40	660,45
	41		1,75	42	
Modificación recargo equivalencia	43		----	44	
Modificación recargo equivalencia por auto de declaración de concurso de acreedores.....	45		----	46	
Total cuotas IVA y recargo de equivalencia (34 + 36 + 38 + 40 + 42 + 44 + 46)	47			47	23.528,37

5

Operaciones
realizadas
en régimen
general
(Continuación)

IVA deducible

Operaciones interiores corrientes:

Base imponible

Tipo %

Cuota deducible

IVA deducible en operaciones
interiores de bienes y servicios
corrientes

190		4	191	
192		7	193	
555	3.646,04	8	556	291,62
194	1.669,06	16	195	267,04
557	98.794,22	18	558	17.783,02

Total bases imponibles y cuotas
deducibles en operaciones interio-
res de bienes y servicios corrientes ...

48	104.109,32	----	49	18.341,68
----	------------	------	----	-----------

IVA deducible en operaciones
intragrupa de bienes y servicios
corrientes

506		4	507	
508		7	509	
559		8	560	
510		16	511	
561		18	562	

Total bases imponibles y cuotas
deducibles en operaciones intragru-
po de bienes y servicios corrientes ...

512		----	513	
-----	--	------	-----	--

Operaciones interiores de bienes
de inversión:IVA deducible en operaciones interio-
res de bienes de inversión

196		4	197	
198		7	199	
563		8	564	
200		16	201	
565	752,54	18	566	135,46

Total bases imponibles y cuotas
deducibles en operaciones interio-
res de bienes de inversión

50	752,54	----	51	135,46
----	--------	------	----	--------

IVA deducible en operaciones intra-
gruppo de bienes de inversión

514		4	515	
516		7	517	
567		8	568	
518		16	519	
569		18	570	

Total bases imponibles y cuotas
deducibles en operaciones intra-
gruppo de bienes de inversión

520		----	521	
-----	--	------	-----	--

Importaciones y adquisiciones
intracomunitarias de bienes y
servicios:IVA deducible en importaciones
de bienes corrientes

202		4	203	
204		7	205	
571		8	572	
206		16	207	
573		18	574	

Total bases imponibles y cuotas
deducibles en importaciones de
bienes corrientes

52		----	53	
----	--	------	----	--

IVA deducible en importaciones
de bienes de inversión

208		4	209	
210		7	211	
575		8	576	
212		16	213	
577		18	578	

Total bases imponibles y cuotas
deducibles en importaciones de
bienes de inversión

54		----	55	
----	--	------	----	--

5

Operaciones
realizadas
en régimen
general
(Continuación)

IVA deducible

		Base imponible	Tipo %		Cuota deducible	
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes	214		4	215		
	216		7	217		
	579		8	580		
	218		16	219		
	581	1.601,96	18	582	288,35	
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de bienes corrientes		56	1.601,96	----	57	288,35
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión	220		4	221		
	222		7	223		
	583		8	584		
	224		16	225		
	585		18	586		
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de bienes de inversión ..		58		----	59	
IVA deducible en adquisiciones intracomunitarias de servicios	587		4	588		
	589		7	590		
	591		8	592		
	593		16	594		
	595	8.626,59	18	596	1.552,82	
Total bases imponibles y cuotas deducibles en adquisiciones intracomunitarias de servicios		597	8.626,59	----	598	1.552,82
Compensación en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca		60		----	61	
Rectificación de deducciones					62	
Regularización de bienes de inversión					63	
Regularización por aplicación porcentaje definitivo de prorrata					522	
Suma de deducciones (49 + 513 + 51 + 521 + 53 + 55 + 57 + 59 + 598 + 61 + 62 + 63 + 522)					64	20.318,31
Resultado régimen general (47- 64)					65	3.210,06

7

Liquidación anual

Resultado liquidación anual
(Sólo para sujetos pasivos que tributan exclusivamente en territorio común)

Suma de resultados (65 + 83)	84	3.210,06
Compensación de cuotas del ejercicio anterior	85	
Resultado de la liquidación (84 - 85)	86	3.210,06

8

Administraciones

Tributación por razón de territorio
(Sólo para sujetos pasivos que tributan a varias Administraciones)

Territorio común	87	%	Suma de resultados (65 + 83)	84	
Araba/Álaba	88	%	Resultado atribuible a territorio común (84 x 87)	92	
Gipuzkoa	89	%	Compensación de cuotas del ejercicio anterior atribuible a territorio común	93	
Bizkaia	90	%			
Navarra	91	%	Resultado de la liquidación anual atribuible a territorio común (92 - 93)	94	

9

9.1 Períodos que no tributan en Régimen especial del grupo de entidades

Resultado de las liquidaciones

Total resultados a ingresar en las autoliquidaciones de IVA del ejercicio	95	3.210,06
Total devoluciones mensuales de IVA solicitadas por sujetos pasivos inscritos en el Registro de devolución mensual	96	
Total devoluciones solicitadas por cuotas soportadas en la adquisición de elementos de transporte (Art. 30 bis RIVA)	524	
Si el resultado de la autoliquidación del último periodo es a compensar o a devolver consigne su importe:	A compensar	97
	A devolver	98

9.2 Períodos que tributan en Régimen especial del grupo de entidades

Total resultados positivos autoliquidaciones del ejercicio (modelo 322)	525	
Total resultados negativos autoliquidaciones del ejercicio (modelo 322)	526	

10

Operaciones realizadas en el ejercicio

Volumen de operaciones

Operaciones en régimen general	99	108.178,02
Entregas intracomunitarias exentas	103	11.048,32
Exportaciones y otras operaciones exentas con derecho a deducción	104	5.362,30
Operaciones exentas sin derecho a deducción	105	
Operaciones no sujetas por reglas de localización o con inversión del sujeto pasivo	110	
Entregas de bienes objeto de instalación o montaje en otros Estados miembros	112	
Operaciones en régimen simplificado	100	
Operaciones en régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca	101	
Operaciones realizadas por sujetos pasivos acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia	102	
Operaciones en régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección	227	
Operaciones en régimen especial de Agencias de Viajes	228	
Entregas de bienes inmuebles y operaciones financieras no habituales	106	
Entregas de bienes de inversión	107	
Total volumen de operaciones (Art.121 Ley IVA) (99 + 103 + 104 + 105 + 110 + 112 + 100 + 101 + 102 + 227 + 228 - 106 - 107)	108	124.588,64

11

Operaciones realizadas en el ejercicio

Operaciones
específicas

Adquisiciones interiores exentas	230	9.266,02
Adquisiciones intracomunitarias exentas	109	
Importaciones exentas	231	
Bases imponibles del IVA soportado no deducible	232	
Operaciones sujetas y no exentas que originan el derecho a la devolución mensual	111	
Entregas interiores de bienes devengados por inversión del sujeto pasivo como consecuencia de operaciones triangulares	113	
Servicios localizados en el territorio de aplicación del impuesto por inversión del sujeto pasivo	523	

12

Prorratas

Actividad desarrollada

C.N.A.E. (3cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorata
114	115	116	117	118

Actividad desarrollada

C.N.A.E. (3cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorata
119	120	121	122	123

Actividad desarrollada

C.N.A.E. (3cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorata
124	125	126	127	128

Actividad desarrollada

C.N.A.E. (3cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorata
129	130	131	132	133

Actividad desarrollada

C.N.A.E. (3cifras)	Importe total de las operaciones	Importe de las operaciones con derecho a deducción	Tipo	% prorata
134	135	136	137	138

NOTA: En el caso de existir más actividades cumplimentar el resto en hoja aparte, en idéntico formato al facilitado en este apartado.

