

## **ASPECTOS IMPOSITIVOS DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

**(Anotaciones que realiza el relator de España, Ernesto Eseverri, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Granada, a las Directrices Generales para las XXIII Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario).**

### **CAPÍTULO PRELIMINAR.**

#### **Concepto de comercio electrónico.**

La Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y del comercio electrónico, tiene como objeto la incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio, relativa a determinados aspectos de la sociedad de la información y, de manera particular, del comercio electrónico en el mercado interior, consecuencia de la extraordinaria expansión de las redes de telecomunicación, especialmente, de Internet como vehículo de transmisión e intercambio de todo tipo de información.

En esa Ley, el concepto de comercio electrónico queda incluido en el más amplio de servicios de la sociedad de información que comprende aquéllos prestados, normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario, incluyendo también dicho concepto, los servicios no remunerados por sus destinatarios, cuando constituyan una actividad económica para el prestador de servicios.

Significa ello, que la característica esencial del comercio electrónica en el ordenamiento jurídico interno español es que la contratación, o sea, la oferta y la aceptación de la misma, se realice on-line, aunque el pago o contraprestación de la oferta se haga, o no, on-line.

Entre otros posibles, la Ley señala como servicios a prestar por la sociedad de la información los siguientes:

- La contratación de bienes y servicios por vía electrónica.
- La organización y gestión de subastas por medios electrónicos o de mercados y centros comerciales virtuales.
- La gestión de compras en red por grupos de personas.

- El envío de comunicaciones comerciales.
- El suministro de información por vía telemática.

Naturalmente, no tienen la consideración de servicios de la sociedad de la información aquellos en los que no concurren las características de la definición legal antes indicada y, de manera particular, por ejemplo, el intercambio de información por medio del correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente para fines ajenos a la actividad económica de quienes los utilicen.

En consecuencia con las disposiciones contenidas en la Ley de servicios de la sociedad de la información y comercio electrónico, se considera contrato celebrado por vía electrónica o contrato electrónico la oferta de bienes y servicios y su aceptación realizados por medio de equipos electrónicos de tratamiento y almacenamiento de datos, conectados a una red de telecomunicaciones.

Por parte del Gobierno de España no se han llevado a cabo específicos estudios que incidan sobre la importancia que, en la recaudación tributaria, puede significar el gravamen de las actividades económicas generadas a través de los servicios de la sociedad de la información y del comercio electrónico, si bien, como más adelante se expone, ha constituido una constante preocupación del Poder Ejecutivo la forma en que debe sujetarse a imposición ese tipo de operaciones y, es fácil entender, que dadas las características de nuestro país como escaso productor de tecnologías, el interés de las autoridades españolas lo ha sido en el sentido de adoptar un concepto laxo de establecimiento permanente desde la perspectiva fiscal o tributaria, con el fin de poder someter a gravamen en el país de la fuente las operaciones económicas efectuadas a través del comercio electrónico, sin perjuicio de la sumisión -en la medida de lo posible- al Modelo de Convenio de Doble Imposición postulado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, MC OCDE).

En cualquier caso, la legislación española sobre la materia ha tratado de ser consecuente con los principios de seguridad jurídica, simplicidad y neutralidad, siempre constantes en la forma de sujetar a gravamen las operaciones efectuadas vía electrónica y, naturalmente, ha tenido que ser consecuente con los postulados mantenidos en la Directiva 2000/31/CE antes citada, en la Directiva 2002/38/CE y el Reglamento 792/2002

estas dos últimas disposiciones, dictadas en materia de armonización de la imposición indirecta.

## **CAPÍTULO PRIMERO.**

### **Efectos de la jurisdicción tributaria sobre el comercio electrónico.**

#### ***a) Tratamiento en la legislación tributaria española de residentes y no residentes y posible calificación de sus rentas.***

Antes de entrar en los aspectos concretos concernientes a este Capítulo, interesa señalar que el ordenamiento jurídico español sujeta a gravamen las rentas de personas físicas y personas jurídicas de los residentes en España a través del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, haciendolo en atención a la renta mundial de estos contribuyentes y aplicandose los tributos en razón al principio de imposición personal (el criterio de la residencia para las personas físicas los constituye la permanencia en España durante más de seis meses a lo largo del año natural, en tanto que para las personas jurídicas queda determinado en atención a la sede efectiva de negocios, con determinadas variantes, v.gr. la ubicación de la mayor parte del inmovilizado empresarial).

Asimismo, las personas físicas y jurídicas no residentes en España pero que realizan actividades económicas mediante establecimiento permanente en territorio español pueden verse gravadas por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, tributo exigido en atención a la obligación real de contribuir, donde el punto de conexión con el titular del poder tributario es el concepto de establecimiento permanente.

Por otro lado, la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sujeta a gravamen los cánones o regalías satisfechos por las personas físicas y jurídicas con residencia en España o que actúan en nuestro país mediante establecimiento permanente, a otras personas o entidades no residentes en territorio español. Como también, dicho Impuesto, grava los rendimientos procedentes de actividades económicas realizadas por no residentes sin mediación de establecimiento permanente en territorio

español.

Finalmente, existe la posibilidad de que los no residentes en España que realizan actividades económicas en nuestro país, se vean afectados por las disposiciones contenidas en un Convenio de Deble Imposición suscrito entre España y otro Estado contratante del que es residente el operador económico en cuestión, en cuyo caso, la jurisdicción aplicable será la que derive de la letra del referido Convenio, siendo, asimismo, el punto de conexión con el titular del poder tributario el concepto de establecimiento permanente.

Quiere ello decir, por lo tanto, que la tributación de las rentas obtenidas por no residentes en España como consecuencia de la realización de actividades económicas en territorio español, puede quedar sujeta a un distinto régimen jurisdiccional atendiendo, ante todo, a que nuestro país tenga suscrito, o no, Convenio de Doble Imposición con el país en el que reside el operador económico, de suerte que, si existe Convenio las disposiciones de éste se aplican con carácter preferente sobre el ordenamiento jurídico interno español; en caso contrario, al no residente en España le resultan de aplicación las disposiciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes con el fin de gravar las actividades económicas que desarrolle en nuestro territorio.

En este segundo caso, el punto de conexión entre España como titular del poder tributario y el no residente lo constituye el concepto de establecimiento permanente, si bien, como después se explicará, la legislación española no sigue los mismos criterios de delimitación de este concepto cuando lo ha venido empleando en los Convenios para evitar la Doble Imposición, y cuando lo utiliza en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Así las cosas, cuando el no residente en España obtiene rentas de explotaciones económicas y no tiene establecimiento permanente en nuestro país, los rendimientos se sujetan a tributación en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, bien, en concepto de cánones satisfechos (pagados) en España; bien, en concepto de rendimientos derivados de explotaciones económicas sin establecimiento permanente; bien como ganancias de patrimonio, con la singularidad de que la primera de las calificaciones de renta señaladas, es decir, como rendimiento procedentes de explotación económica, solo es posible

hacerla si no ha sido viable su calificación previa como canon o ganancia de patrimonio.

***b) El criterio del establecimiento permanente en la legislación española y su traducción en los Convenios de Doble Imposición.***

Como es conocido, se trata del criterio determinante de la legitimación de los Estados distintos del de residencia del operador económico para someter a imposición las rentas de origen empresarial, lo que significa que cuanto más amplio sea el concepto de establecimiento permanente mayor será el alcance del poder tributario del Estado de la fuente en relación con el gravamen de las entidades no residentes por las actividades empresariales realizadas en su territorio. Precisamente, el interés de los Estados por ampliar el ámbito de sus jurisdicciones para sujetar a imposición las rentas de ciertas actividades económicas en el Estado de la fuente y su influencia en la concepción del establecimiento permanente, se ha puesto de relieve con ocasión del gravamen de las operaciones de comercio electrónico, llegándose a postular una nueva concepción de sus términos de forma que en lo concerniente a las operaciones de comercio electrónico se considere como establecimiento permanente toda presencia económica (no física) sustancial y estable en el país de la fuente con la finalidad de equilibrar los derechos de imposición entre el Estado de la fuente y el de residencia.

Según el MC OCDE (artículo 5), la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocio mediante el que una empresa realiza todo o parte de su actividad, comprendiendo el concepto las sedes de dirección, talleres, sucursales, oficinas, fábricas, entre otros, añadiendo el citado artículo del Convenio que ese concepto no incluye, por ejemplo, el lugar destinado al almacenamiento de mercancías.

En la legislación española, sin embargo, el artículo 13.1. a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, ofrece un concepto de establecimiento permanente que resulta ser más amplia que el señalado en el MC OCDE en cuanto incluye los centros de almacenamiento de mercancías, de compras y de recogida de información; asimismo, contiene una cláusula residual de gran amplitud conforme a la cual, por establecimiento permanente se puede entender el “lugar de trabajo de cualquier índole” y, finalmente, porque la relación de los lugares en que puede entenderse localizado un establecimiento

permanente lo da ley interna de una forma abierta, permitiendo a su vez, la inclusión en el concepto de establecimientos permanentes de temporada, estacionales, o de breve duración.

Sin perjuicio de lo dicho y como ya se indicó anteriormente, si un Convenio de Doble Imposición suscrito por España recoge el concepto de establecimiento permanente previsto en el artículo 5 MC OCDE, su concepto debe primer sobre el que rige en la legislación interna de nuestro país.

***c) Los conceptos “base fija”, “actividades preparatorias o auxiliares” y “agentes dependientes e independientes” y el concepto de establecimiento permanente.***

En lo referente al concepto de “base fija” el Comité Fiscal OCDE en el año 2000, suprimió el concepto del artículo 14 del MC OCDE por considerar que las disposiciones de ese artículo eran similares a las del artículo 5, o lo que es lo mismo, que el criterio de la “base fija” de negocios era similar al de establecimiento permanente por lo que debía quedar integrado en este concepto lo que provoca, necesariamente, el ensanchamiento de este criterio en detrimento del anterior, y siendo este el criterio seguido en dicho modelo, también ha sido el continuado por la legislación interna española en el que no existe referencia al concepto de base fija de negocios para determinar la jurisdicción de nuestro país en relación con las rentas de no residentes procedentes de actividades económicas, quedando englobado en la concepción más amplia de lo que se considera establecimiento permanente.

También se ha indicado que en lo concerniente a las llamadas “actividades auxiliares o preparatorias” de una actividad económica principal, el criterio sustentado en el MC OCDE (apartado 4º de su artículo 5) trata de excluir del concepto de establecimiento permanente aquellos lugares fijos de negocios que desarrollen funciones complementarias a la principal y a tales efectos, a través de una lista abierta de los mismos, trata de delimitar a los que se está haciendo alusión, pero al mismo tiempo, esa amplia lista sirve de ejemplo para poder incluir ella, vía interpretativa, a otros lugar en los que se desarrollan actividades complementarias de otra actividad económica principal. En

relación con ellas y sin perjuicio de lo establecido en los CDIs suscritos por España, ya se ha dejado dicho antes, que el artículo 13.1, letra a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes se aparta en buena medida del modelo de Convenio para entender que existe establecimiento permanente en el ejercicio de una actividad económica cuando se trate del almacenamiento de mercancía o el establecimiento de puntos para su venta.

Para terminar este punto, en lo que se refiere a los “agentes dependientes e independientes” el Derecho interno español, siguiendo en este extremo el MC OCDE, considera que cuando un no residente actúa en España a través de agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta del contribuyente, y ejerce con habitualidad dichos poderes, el no residente actúa en España mediante establecimiento permanente, significa ello, que la concepción de “agente dependiente” vinculada a la presencia de establecimiento permanente debe quedar limitada a aquellas personas que a la vista del alcance de su autoridad, basada en su poder de contratación o en la naturaleza de su actividad, vinculan a la empresa hasta un determinado punto en las actividades empresariales que aquella despliega en España, por lo que el énfasis se pone en la vinculación efectiva y fáctica de la empresa como consecuencia de las actuaciones desplegadas por el agente mediador en nuestro territorio.

Así por ejemplo, la Dirección General de Tributos dependientes del Ministerio de Hacienda del Estado Español en una resolución de 12 de noviembre de 2002 resuelve una consulta donde se suscita la cuestión de si es constitutiva de un establecimiento permanente la actividad desarrollada por una sociedad de responsabilidad limitada constituida en España por una entidad estadounidense cuya función es prestar servicios a esta última para la ejecución de decisiones de inversión en valores de renta variable cotizados en mercados secundarios europeos, limitándose la sociedad constituida en España a ejecutar las órdenes recibidas de la entidad norteamericana, y considera la Dirección General de Tributos que aquella sociedad limitada no constituye un establecimiento permanente de las operaciones realizadas por la estadounidense porque no dispone de los poderes suficientes para ejercer como mediadora de aquella.

***d) Concepto de establecimiento permanente y comercio electrónico.***

De cuanto se acaba de exponer refiriéndolo al ámbito del comercio electrónico hay que concluir en lo referente a la legislación española que aunque no se aparta del concepto de establecimiento permanente del MC OCDE, sin embargo, no lo aplica a todos los Convenios de Imposición que tiene suscritos, debiendo de estar al contenido de cada uno de ellos para determinar el régimen tributario del comercio electrónico, sin perjuicio de que nuestra legislación interna se aparta en este extremo de los comentarios efectuados por el Comité Fiscal OCDE en diciembre de 2000 en lo que se refiere al establecimiento permanente en materia de comercio electrónico. Por ello, hay que diferenciar el concepto de establecimiento permanente referido al comercio electrónico conforme a los criterios del MC OCDE y aquél otro que rige en el Derecho interno.

La razón de este tratamiento diferenciado se debe a que España sigue el criterio general de que, por tratarse de un país de destino de las operaciones que genera el comercio electrónico, pretende hacer lo más amplio posible el concepto de establecimiento permanente en lo referente a tales operaciones comerciales, y, aunque su decisión no la lleve al extremo de considerar como establecimiento permanente la realización de cualquier operación económica de tales características efectuada en nuestro ámbito de jurisdicción, tampoco, la legislación interna española ha adoptado, sin más, los comentarios que el Comité Fiscal de la OCDE hizo en diciembre de 2000 hizo al artículo 5 del MC OCDE (París, Clarification on the Application of the Permanent Establishment definition in E-Commerce), efectuando las reservas oportunas a los mismos hasta tanto la OCDE no haya finalizado los trabajos iniciados en la materia, y con carácter general trata de ampliar lo que se entiende por local fijo para la realización de las operaciones de comercio electrónico, lo que indefectiblemente, determinará que muchas de las operaciones realizadas a través del comercio electrónico queden sujetos a gravamen en nuestro país.

-Criterios seguidos por la OCDE:

El establecimiento permanente según este modelo queda configurado por estas tres notas características:

\*Que la empresa desarrolle con habitualidad operaciones en el territorio del Estado.

\*Que esas tareas se desarrollen a través de instalaciones fijas situadas en el territorio del país en cuestión.

\*Que el lugar fijo debe servir para que la empresa desarrolle todo o parte de su actividad económica. En consecuencia, el almacenamiento de mercancías o las actividades auxiliares sitas en lugar fijo, no constituyen presupuesto de establecimiento permanente.

En consecuencia con estas directrices, la OCDE entiende que para que el desarrollo del comercio electrónico puede entenderse efectuado con establecimiento permanente en un país determinado ha de serlo en estas circunstancias:

1º) Una página web al ser una combinación de software y datos electrónicos que no constituyen en sí mismo un activo material, no tienen una localización física que pueda asimilarse a un lugar fijo puesto que no son ni una instalación ni un equipo. Por otro lado el servidor, en el que se almacena la página y a través del que se accede a la misma, es un equipo que tiene una localización fija. Por lo tanto, hay que distinguir entre la página web y su servidor en la medida en que la empresa que opera el servidor puede ser distinta de la que realiza la actividad de comercio electrónico mediante la referida página. Así las cosas, si ésta se limita al almacenamiento de datos en la página web no es posible entender que está actuando en el país de la fuente por medio de un establecimiento permanente, porque la empresa que de ese modo ejerce el comercio electrónico no tiene una presencia física en el país de la fuente de obtención de la renta, ni tampoco es posible considerar que actúa por medio de establecimiento permanente por el hecho de utilizar un servidor para la comercialización de su actividad.

En cambio, si esa misma empresa que se está considerando tiene a su disposición el servidor que aloja la página web, o bien, lo tiene en arrendamiento, y tiene plena operatividad sobre dicha página, el lugar en el que se halle localizado el servidor podrá ser considerado como establecimiento permanente si cumple los requisitos para serlo.

2º) Cuando un servidor puede ser localizado en un lugar determinado como quiera que cumple el requisito de fijeza, es posible considerarlo como un establecimiento permanente, sin que tales efectos sea relevante que el servidor sea trasladable pues lo trascendente es que pueda ser localizado en un determinado lugar durante un período de

tiempo suficiente.

3º) Cuando el servidor se haya puesto a disposición de la empresa que desarrolla la operación de comercio electrónico de modo que es ésta quien lo opera y resulta ser propietaria de la página web que aloja, se considerará que dicha empresa actúa mediante establecimiento permanente, limitándose el servidor a proporcionar a la empresa que opera por comercio electrónico todas las utilidades que le permite el desarrollo de su actividad, por lo que el servidor no puede ser considerado como establecimiento permanente de esa empresa.

4º) Si las actividades que se realizan a través de un servidor puesto a disposición y operado por una empresa dedicada al comercio electrónico propietaria de la página web que aloja, son exclusivamente de carácter preparatorio de la actividad principal, el servidor no puede considerarse establecimiento permanente de dicha empresa. En cambio sí tendrá ese carácter si las actividades consideradas como auxiliares como es el caso de la publicidad, constituyen en sí mismas parte esencial de la actividad comercial, en cuyo caso el servidor puede ser considerado establecimiento permanente de aquella empresa.

5º) Un servidor puede entenderse agente de quien actúa por comercio electrónico cuando puede contratar por cuenta de éste con todos los efectos inherentes a dicho contrato. Por lo tanto, si un servidor efectúa los servicios típicos de hosting y otros conexos a una empresa de comercio electrónico no residente para alojar su página web, no es posible entender que el servidor actúe como agente de dicha empresa. En este sentido, el servidor actúa más bien como un agente independiente que lo hace en el marco ordinario de su actividad puesto que se dedica a prestar servicios hosting a distintas empresas.

6º) Una página web, como tal, no puede ser considerada agente dependiente de una empresa que la posee y utiliza en su actividad de comercio electrónico, porque no es una persona y por lo tanto, tampoco por el ejercicio de esa actividad puede ser establecimiento permanente de la empresa en cuestión.

-Criterios que rigen en la legislación interna española:

Ya se ha dicho que la postura del Derecho interno español sobre este tema es dubitativa en el sentido de que sin perder de vista los comentarios efectuados en la

materia por el Comité Fiscal OCDE en torno al ejercicio del comercio electrónico mediante establecimiento permanente en nuestro país, la Administración española no se ha mostrado decidida a asumir tales propuestas posponiendo para un momento ulterior la solución a adoptar sobre esas directrices, por lo que, también, el concepto de establecimiento permanente asumido por la legislación española resulta ser más amplio que el propuesto en el artículo 5 del MC OCDE y de que, por ello mismo, esa amplitud en su concepción permita seguir otros criterios en el momento de entender si tales operaciones de comercio electrónico se hacen mediante establecimiento permanente y deben quedar sujetas a gravamen en España.

Como criterios generales, sin embargo, pueden tomarse en consideración los que siguen:

1º) Una empresa dedicada al desarrollo del comercio electrónico que desarrolla su actividad en España mediante una página web, opera en territorio español mediante establecimiento permanente en la medida en que concurran los requisitos inherentes a este concepto.

2º) Como quiera que conforme a la legislación interna, una página web supone una presencia permanente en la vida económica del país permitiendo a la empresa que desarrolla el comercio electrónico a través de ella disfrutar de una estructura y un tejido industrial y de servicios en España que debe contribuir a sufragar y mantener, precisando de una red de ordenadores conectadas a Internet, con infraestructura de telecomunicaciones, cultura digital implantada, usuarios formados, mecanismos de confianza entre los usuarios, plataformas de pago electrónico extendidas, red de logística y de servicios conexos adecuada, etc, resulta que la presencia física exigida para la existencia de establecimiento permanente se cumple en el caso analizado en el equivalente del acceso permanente al mercado, por lo que la página web es considerada como un establecimiento permanente de quien a través de ella actúa en el ejercicio del comercio electrónico.

2º) Si ese es el criterio que se sigue en relación con la página web, se considerará que tampoco existe inconveniente para entender que quien actúa en territorio español mediante un servidor, éste puede ser considerado como establecimiento permanente del

operador económico.

3º) El servidor de la página web actuará como agente dependiente de la empresa que realiza el comercio electrónico cuando disponga de capacidad para contratar y decidir por cuenta y en nombre de ésta.

4º) Todo lo dicho, ha de entenderse sin perjuicio de lo establecido en cada caso en los Convenios de Imposición suscritos por España en la calificación del establecimiento permanente.

## **CAPÍTULO SEGUNDO**

### **Clasificación de las rentas en el comercio electrónico y los impuestos directos.**

En principio, las rentas derivadas de la comercialización de los bienes digitalizados por la red deberían ser consideradas como beneficios empresariales que se gravarían en el país de residencia, sin perjuicio de imputar competencia tributaria en la materia al país de la fuente siempre que el operador económico actúe en él mediante establecimiento permanente. Sin embargo, los problemas fiscales en punto a la calificación de tales rentas se produce cuando la legislación interna, los tratados internacionales y las disposiciones convencionales de los mismos, introducen conceptos distintos del de rentas empresariales susceptibles de ser aplicados a los rendimientos provenientes del comercio de bienes digitalizado, como sucede con el concepto de canon referido a la retribución del uso o cesión de uso de cualquier derecho de autor, obra literaria, artística o científica y cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo de utilidad, plano, fórmula secreta, y proceso de información referido a la experiencia industrial, comercial o científica, supuestos, todos ellos, donde la línea fronteriza entre su calificación como renta empresarial o renta del capital mobiliario no aparece tan nítida debido, precisamente, a la persistencia de los Estados por ampliar o acotar tales conceptos en función de que se trate de Estados productores y exportadores de tecnología o, al contrario, importadores de ese tipo de bienes y servicios.

*a) Tratamiento fiscal de los cánones.*

Las reglas de fiscalidad internacional consideran como cánones las rentas derivadas de la cesión de elementos patrimoniales vinculados a la explotación de tecnología o conocimientos exclusivos que se materializan en derechos de propiedad intelectual o industrial, ahora bien, como dichos conocimientos normalmente han sido obtenidos en el marco de una actividad económica o empresarial, tal circunstancia les confiere, además, un carácter híbrido en el sentido de rentas mixtas cuyo componente empresarial puede resultar más o menos evidente.

Por ello, el MC OCDE en un deseo de evitar la doble imposición en el ámbito del impuesto de la renta para este tipo de rendimientos, ha venido defendiendo el carácter de los cánones como rentas empresariales lo que les permitiría tributar como tales, únicamente, en el Estado de la residencia del perceptor, salvo que tales rentas estén vinculadas funcionalmente a un establecimiento permanente del perceptor en el otro Estado.

Esta posición no es la mantenida por España que, siguiendo en este punto su criterio de considerarse como país importador de capitales y pagador de rentas de esa naturaleza, ha venido defendiendo la conveniencia de la tributación en el país de la fuente de estos cánones y su definición en un sentido amplio, para considerarlos fiscalmente como rendimientos del capital mobiliario, quedando reflejado de este modo su tratamiento fiscal en la legislación interna en el artículo 13.1, letra f), 3º de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes.

Tal caracterización de los cánones como rentas derivadas del capital mobiliario llama la atención, además, considerando que en el contexto del Impuesto sobre la Renta de Residentes las retribuciones derivadas de la cesión de elementos patrimoniales vinculados a la producción tecnológica o a los conocimientos exclusivos aparecen configuradas como rendimientos de actividad empresarial y teniendo también en cuenta que el propio artículo 13.1, letra b), del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes prevé la sujeción de rentas empresariales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente cuando se trate de actividades económicas realizadas en territorio español.

Así pues, el citado artículo 13.1, letra f), 3º de la Ley del Impuesto sobre la Renta

de No Residentes sujeta a tributación, como rendimientos derivados del capital mobiliario, los cánones o regalías satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en éste, o que se utilicen en territorio español. Esto es, el punto de conexión de estas rentas con la jurisdicción tributaria española es doble, por una lado, la determina la persona o entidad que satisface el canon por la utilización de producción tecnológica de empresas no residentes en España, lo que significa que cualquier renta satisfecha por tales conceptos desde España se considerará como un canon o regalía (rendimiento de capital mobiliario) que debe quedar sujeto a gravamen en este país por el Impuesto sobre la Renta de No Residentes; de otro lado, el segundo punto de conexión viene determinado por el uso de la producción tecnológica por persona física o jurídica residente en España o que en opere en nuestro país por medio de establecimiento permanente para incorporarla a su ciclo productivo, supuesto en el que el canon que se satisface por dichas personas, también queda sujeto a la jurisdicción tributaria española.

Para reforzar aún más, si cabe, el carácter de renta derivada del capital mobiliario de los cánones, el citado artículo 13.1, letra b), 3º de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, incluye una larga lista de conceptos cuya retribución debe tener siempre esa consideración, lista que no viene sino a confirmar la postura de este país en el sentido de apartarse de las directrices marcadas al respecto por el MC OCDE, artículo 12, y en su afán por precisar, por ejemplo, que las rentas percibidas por la cesión de equipos industriales, comerciales o científicos tienen en la legislación interna española la consideración de cánones o rentas del capital mobiliario, o que, esa misma consideración tributaria deben tener los rendimientos derivados de los derechos sobre programas informáticos que han de quedar sujetos a imposición en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Si bien es cierto, que esta precisión en los concerniente a la consideración fiscal de las retribuciones por la cesión de uso de los derechos de programas informáticos resulta inocua, por cuanto tales retribuciones siempre se considerarían cánones en cuanto rendimiento procedentes de la cesión de derechos de autos que, conforme al MC OCDE deben merecer tal calificación. (Como quiera que al régimen tributario específico de los programas de ordenador se dedica el Capítulo Cuarto

de esta comunicación, sobre ese tema vuelvo más adelante en ese punto concreto).

***b) Asistencia técnica y know-how.***

Se trata de una cuestión recurrente en el estudio de la fiscalidad internacional la distinción entre asistencia técnica y know-how que el artículo 12 del MC OCDE recoge dentro de la definición de cánones o royalties para referirla a los pagos derivados de la transmisión de información procedente de experiencias industriales, comerciales o científicas, pero que conviene precisar las líneas fronterizas entre una y otra, debido a su diferente régimen tributario, dado que conforme establece el artículo 13.1, letra f), 3º del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, las rentas derivadas de informaciones relativas a experiencias comerciales, industriales o científicas, tienen la consideración de cánones; en tanto que en ese mismo artículo y apartado, pero en su letra b), 2º, la retribución derivada de la asistencia técnica tiene la consideración de una renta procedente de una actividad económica si se realiza en España sin mediación de establecimiento permanente.

Las diferencias esenciales entre los contratos de prestación de información referida a experiencias industriales, comerciales o científicas o know-how y los contratos de asistencia técnica, se pueden detallar en tres rasgos esencialmente, a saber: a) El know-how que se transmite debe ser fruto de la experiencia de quien lo cede y queda referido a información confidencial derivada de esa experiencia y que resulta ser desconocida por los restantes operadores económicos. 2) El cedente de know-how o de estas informaciones confidenciales se limita a procurar dicha información, sin comprometerse a obtener a cambio ningún resultado específico por el mero hecho de su cesión a terceros. 3) Frente a la cesión de know-how, la asistencia técnica supone una prestación de servicios típica de determinadas profesiones, como consultores, abogados, ingenieros, profesionales que, al prestar asistencia técnica, no transmiten la información en la que se basan para dar su opinión, como tampoco transmiten un conocimiento profesional, aunque se obligan a dar un resultado al cliente producto del asesoramiento, resultado que, por lo general, consiste en una opinión, dictamen o guía de actuación.

Puede afirmarse en suma, que mientras en los contratos know-how sobresale como

característica propia que el cedente solo se obliga a ceder unos conocimientos (obligación de dar); en los contratos de asistencia técnica el cedente garantiza unos resultados de la aplicación tecnológica transferida asumiendo el cesionario ese riesgo, por lo que asume una obligación de hacer.

Señalados en los términos que acaba de indicarse la diferencia entre uno y otro tipo de contratos para la producción tecnológica y científica, la legislación interna española es determinante en el sentido de considerar que las rentas procedentes de los contratos de asistencia técnica prestados por no residentes siempre deben recibir el trato de las rentas empresariales obtenidas en España (artículo 13.1, letra b), 2º del Impuesto sobre la Renta de No residentes, por lo tanto, tributan en nuestro país conforme a las normas del referido tributo, con el dato a destacar que la renta sujeta a tributación es una renta semi-neta en cuanto que queda permitido legalmente la detracción de los ingresos de ciertos gastos realizados necesariamente para su obtención.

En tanto que, la retribución de contratos por prestar información referida a experiencias industriales, comerciales o científicas (know-how) tienen el carácter fiscal de cánones, por lo tanto, rentas provenientes del capital mobiliario obtenidas en España donde se tomará como base de gravamen el ingreso bruto obtenido como contraprestación de la información confidencial obtenida.

### ***c) Asistencia técnica y know-how en la práctica convencional.***

Se ha dicho ya que el MC OCDE, conforme a los comentarios realizados al artículo 12, se entiende que el know-how surge cuando se cede información confidencial a propósito, por ejemplo, de un programa informático, de la experiencia industrial o científica obtenida, pero sin que los rasgos de confidencialidad que les acompaña se pierda como consecuencia de la cesión de dicha información. Para la OCDE por el contrato know-how una de las partes se obliga a comunicar sus conocimientos y experiencias particulares, no reveladas al público, a la otra parte que puede utilizarlas por cuenta propia, admitiéndose que el cedente no tiene porqué intervenir en la aplicación por el cesionario de las fórmulas cedidas y no garantiza su resultado.

Por lo tanto, según la OCDE no generan cánones, la retribución obtenida por los

servicios postventa; las prestaciones satisfechas por un vendedor en el marco de la garantía debida al comprador; una pura asistencia técnica; las consultas evacuadas por un ingeniero, profesional o experto contable; así como los pagos por asesoría prestada por medios electrónicos, por comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso, vía ordenador, a bases de datos del tipo de aquellas a las que, ante su solicitud de búsqueda, se facilita información no confidencial, remuneraciones, todas ellas, que deben quedar calificadas como rendimientos empresariales en los términos del artículo 7 MC OCDE y en cuanto tales, sujetas a gravamen únicamente en el Estado donde es residente su perceptor.

Siguiendo con ese mismo esquema de planteamiento, en los comentarios al artículo 12 MC OCDE se señala que la transmisión en Internet de productos digitalizados no supone la existencia de un canon en el pago correspondiente, habida cuenta de que la causa de tales transacciones no es sino la transmisión de datos en forma digital y no, la cesión o explotación de un derecho de autor. Incluso, cuando la transmisión de tales datos conlleva la posibilidad al adquirente de hacer copia de los mismos, la copia tiene un mero carácter instrumental para hacer aprovechable los datos adquiridos en forma electrónica. Así pues, el carácter de canon en tales retribuciones solo surgirá cuando se adquiera un producto digitalizado para la propia explotación de éste, como sucede en el ejemplo, ya clásico en la materia (por venir señalado en el comentario al propio artículo 12 MC OCDE) de cuando un editor adquiere el derecho a reproducir una imagen que recibe electrónicamente para utilizarla como cubierta de un libro.

Como ya se ha indicado, la práctica convencional española es muy variante en la forma de calificar los contratos de asistencia técnica y el know-how de manera que es posible encontrar Convenios de Imposición en el que se califican ambos tipos de contratos como cánones; otros en que la retribución de los contratos de asistencia técnica queda considerada como rendimientos de una actividad económica; y sin que falte tampoco alguna disposición convencional que los entienda como rentas mixtas, a caballo entre rentas del capital mobiliario y rendimientos de actividad empresarial. En resumen, es posible entender que cuando España suscribe un Convenio de Imposición siguiendo la definición de canon prevista en el artículo 12 ME OCDE los pagos de

asistencia técnica tienen la consideración de renta empresarial y tributan conforme a la legislación del país de residencia del perceptor de la renta de que se trate.

Pero si un Convenio de Imposición suscrito por España se aparta de las consideraciones del artículo 12 MC OCDE y mantiene que la retribución de un contrato de asistencia técnica tiene el carácter fiscal de un canon, por aplicación de la legislación interna, esa retribución recibirá el tratamiento de las rentas obtenidas en España derivadas de una explotación económica por un no residente sin establecimiento permanente y será gravada conforme a la legislación española tomando en consideración unos ingresos semi-netos.

#### ***d) Posición de la Administración tributaria y los Tribunales de Justicia en España.***

Durante un tiempo, los Tribunales de Justicia españoles no han captado la importancia de un Convenio de Imposición en la tributación de la asistencia técnica ni la diferencia conceptual entre ese tipo de contratos y el know-how, siendo así que conforme a la técnica convencional y a nuestra legislación interna, como ya se ha explicado, las prestaciones derivadas de un contrato de asistencia técnica no dan lugar a un canon o regalía, sino a un rendimiento derivado de una actividad económica, salvo que expresamente se diga lo contrario en el Convenio de que se trate.

Por otro lado, los Tribunales de Justicia españoles, inicialmente, tampoco supieron diferenciar entre un contrato de asistencia técnica y un know-how y los asimilaron conceptualmente, lo que determinó que en ese orden jurisdiccional el tratamiento de las rentas derivadas de uno y otro tipo de contratos fuera el que correspondería a los contratos de asistencia técnica, es decir, la técnica contractual del know-how no era distinguida o diferenciada en los pronunciamientos jurisprudenciales al respecto. Así podemos citar en ese orden de consideraciones, las sentencias de nuestro Tribunal Supremo de 16 de julio de 1998, y 2 de octubre de 1999.

El paso del tiempo, sin embargo, ha hecho variar el criterio inicialmente seguido y actualmente encontramos sentencias como la dictada por el Tribunal Supremo el 30 de mayo de 2002 en la que, haciéndose eco de los comentarios al artículo 12 del MC OCDE,

diferencia de forma clara el contrato de asistencia técnica y el know-how concibiendo que se está en presencia de este último cuando el conjunto no divulgado de informaciones técnicas proceden de la experiencia, en tanto que nos hallamos ante contratos de asistencia técnica cuando al tiempo que se divulga información científica, industrial o técnica, también se lleva a término la formación del personal encargado de aplicarla, lo que lleva a nuestro Tribunal a entender que cuando ello suceda, las rentas procedentes de ese tipo de contratos han de ser tomadas como rentas empresariales o derivadas del ejercicio de una actividad económica, considerando, en cambio, como cánones las contraprestaciones procedentes de contratos know-how mediante las que el cedente permite al cesionario la utilización de unos conocimientos sin transmitir la fuente de su experiencia ni la posibilidad de cederlos a terceros. Línea jurisprudencial que, como se advierte, se ajusta a las recomendaciones trazadas en los comentarios del MC OCDE.

El criterio mantenido en este extremo por el Tribunal Supremo español ha determinado, como no podía ser de otro modo, que la Administración tributaria española haya rectificado también la calificación de los contratos de asistencia técnica por su diferencia con el know-how.

Ahora bien, una cosa es que se haya llegado a precisar qué tipo de contratos responden a las características de una asistencia técnica y cuáles a las notas determinantes de un contrato know-how, y otra cosa diferente, es que el tratamiento fiscal de las rentas derivadas de unos y otros no pueda ser otro que el postulado en nuestro ordenamiento jurídico interno.

De manera que, si la retribución obtenida en territorio español deriva del pago de un contrato de asistencia técnica habrá que calificarla como renta procedente de una actividad empresarial con el tratamiento fiscal que corresponda según Convenio de Imposición, caso de existir, y de no ser así, con el tratamiento previsto en el artículo 13.1, letra b), 2º del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Mas, si se trata de la retribución por un contrato de know-how la renta obtenida será calificada como un canon o regalía que debe sujetarse a gravamen en los términos que precisa ese mismo artículo en su letra f), 3º.

Sin perjuicio de lo dicho, la Administración española ha ido aceptando la

diferenciación propuesta entre uno y otro tipo de contratos, sin perjuicio de las reservas mostradas tradicionalmente a propósito del régimen tributario que debe corresponder a cada uno de ellos. Así en el Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española elaborado en octubre de 2000 por una comisión de expertos creada al efecto en la Secretaría de Estado de Hacienda, se estudia y propone la diferenciación entre el contrato de asistencia técnica y el know-how, mostrándose la tendencia a que cuando las rentas derivadas de tales contratos sean de las conceptuadas como rentas empresariales, su tributación corresponda al país de residencia de su perceptor.

Y en este mismo sentido van apuntando la resoluciones últimamente dictadas por la Dirección General de Tributos a consultas formuladas por los contribuyentes y a ha tenido oportunidad de indicar que, por ejemplo, los servicios consistentes en la actualización de contenidos bibliográficos en Internet merecen la calificación de rendimientos empresariales (resolución de 9 de octubre de 2002, en contestación a consulta 1518-02) y como rentas empresariales también se califican las derivadas de la prestación de servicios de grabación de soportes musicales (Resolución de 18 de octubre de 2002, en contestación a consulta V 0059-02).

## **CAPÍTULO TERCERO.**

### **Cuestiones vinculadas a la imposición indirecta al comercio electrónico.**

Los problemas mas importantes que se han suscitado en el plano de la imposición indirecta son estos:

- 1.- Imposibilidad de verificar la información suministrada por la otra parte, lo que plantea problemas de aplicación del IVA cuando sigue el principio de tributación en destino.
- 2.- Calificación de las operaciones de comercio electrónico directo. La aparición de los productos digitalizables pone en cuestión la distinción clásica de las operaciones en el IVA entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, aspecto que determina enteramente el régimen aplicable.

#### ***a) Imposibilidad de verificar la información suministrada por la otra parte***

El IVA exige para su correcta aplicación, especialmente cuando sigue el principio de

tributación en destino, que el prestador del servicio conozca:

- 1) *La naturaleza del adquirente*, si se trata de un empresario o un particular; y,
- 2) *Localización del adquirente*. Si se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IVA, en otro territorio intracomunitario, o en un territorio tercero.

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

Por tanto, ante la necesidad de identificar a las partes y verificar los datos que éstas manifiesten, habría que acudir a la utilización de instrumentos de seguridad. Si normativamente se estableciera la obligación de que las partes intervinientes dispusieran de elementos de identificación seguros, como firma electrónica reconocida, incorporando en este último el Estado donde se encuentra localizado su titular y su naturaleza, empresario o particular, se solucionaría el problema del anonimato y sería posible aplicar correctamente el impuesto.

Sin embargo, esta cuestión resulta actualmente casi implanteable porque supondría un fuerte freno al crecimiento del comercio electrónico y de la economía. Además, en ningún caso podría ser una decisión a tomar individualmente por un Estado, y existen serias dudas de que tan siquiera fuera conveniente su adopción por un área económica y política como la Unión Europea, ya que situaría a los empresarios cibernéticos europeos en una situación de franca desventaja respecto al resto de operadores.

### ***b) Calificación de las operaciones de comercio electrónico directo***

La calificación de las operaciones de comercio electrónico resulta especialmente relevante para su sometimiento a imposición indirecta porque afecta a la clasificación inicial a partir de la cual se configura todo el régimen del IVA.

Hasta la llegada de la Sociedad de la Información, la totalidad de los productos ostentaban exclusivamente naturaleza material o inmaterial, siendo éste un rasgo inherente y definitorio de cada uno de ellos. Sin embargo, este hecho se ha quebrado para los productos digitalizados (música, sonido, imágenes, videos, bases de datos y software). Atendiendo a los

conceptos clásicos en el IVA de entregas de bienes y prestaciones de servicios y dependiendo del formato en que se comercialicen, tangible o intangible, serán calificados como entregas o prestaciones, bifurcándose el régimen fiscal aplicable.

No obstante, las cuestiones calificadoras de tales operaciones no solo se limitan a productos tangibles que se desmaterializan para ser transmitidos electrónicamente, también es posible encontrar servicios clásicos que pueden ser prestados por vía telemática y que presentan un problema similar, ya que habrá que determinar si cuando son prestados electrónicamente continuará siendo aplicable la calificación tradicional o, si por el contrario, pasarán a convertirse en un nuevo tipo de servicios, informáticos o electrónicos, con un régimen fiscal diferenciado.

La Sociedad de la Información ha dotado a ciertos bienes y servicios, los digitalizables, de una naturaleza dual cuando son transmitidos por vía telemática. Por un lado, se transforman en bits informáticos, pero por otro, mantienen la esencia del producto tradicional. Este binomio definitorio de su naturaleza es la clave de la situación creada y posicionarnos sobre cual de los dos aspectos prevalece, supondrá aplicar un régimen impositivo uniforme con independencia de la modalidad de suministro o justificar abiertamente un tratamiento fiscal diferenciado.

En todo caso, si optara por calificar de forma diferente las actividades que se presten electrónicamente respecto a las mismas realizadas de forma tradicional, se produciría una divergencia en el régimen jurídico aplicable que afectará a aspectos tan significativos como el tipo de gravamen, exenciones, deducciones, sujeto pasivo y reglas de localización.

Existen algunos bienes y servicios digitalizables que por su carácter cultural o social tradicionalmente han disfrutado de beneficios fiscales, como la aplicación de un tipo de gravamen reducido, -caso de libros o revistas-, o de una exención, -caso de servicios médicos, financieros, aseguradores, etc-.

Pues bien, si la calificación inicial difiere, prevaleciendo la naturaleza electrónica frente a su naturaleza esencial, dejarían de disfrutar de este beneficio fiscal cuando se suministrasen telemáticamente, al perder su condición de entrega de bienes o de servicio tradicional, para pasar a ser calificados como prestaciones de servicios electrónicos.

A su vez, al no ser aplicable la exención prevista a los servicios prestados electrónicamente,

también, de forma indirecta, se vería afectada la figura del sujeto pasivo y el régimen de deducciones.

De igual modo, si la calificación inicial difiere, los nuevos servicios electrónicos deberían quedar sometidos a una regla de localización determinada, que podía diferir de la aplicable a esos productos cuando fuesen comercializados de forma tradicional.

El problema de calificación expuesto solo se presenta en el comercio electrónico directo. El comercio electrónico indirecto utiliza la red como medio de contratación, pero no como canal de suministro, entregándose los bienes y prestándose los servicios de forma tradicional, y en consecuencia, no afectando a la calificación de las operaciones.

En todo caso, notemos que este problema calificadorio no solo atañe al IVA, sino también a los derechos arancelarios. El método de exacción tradicional de estos aranceles está basado en el control en aduana de las mercancías que entran en el territorio aduanero, por lo que en caso de que el producto se desmaterialice y se transmita por vía telemática, aparte de que resultará inviable mantener el sistema de exacción indicado, tendríamos que plantearnos previamente si el producto transmitido seguirá calificándose como mercancía, siendo exigibles dichos derechos, o dejará de serlo, quedando la operación ajena a los mismos.

El concepto de mercancía a efectos Aduaneros, al igual que el de entrega de bienes en el IVA, está asociado como norma general a la corporalidad del producto, por lo que difícilmente el producto desmaterializado puede ser considerado como mercancía, lo que supone no aplicar aranceles cuando el producto sea suministrado telemáticamente. Esta situación, al igual que en el IVA, provoca una bifurcación de regímenes fiscales, creando una clara discriminación entre los productos digitalizables que se sigan comercializando en formato corporal, que serán considerados como importaciones y devengarán los correspondientes derechos aduaneros, respecto a los mismos productos suministrados electrónicamente, que quedarían ajenos a este gravamen por la simple modificación de su formato.

### ***c) Las disposiciones normativas en el IVA***

El marco jurídico de la imposición indirecta del comercio electrónico ha quedado configurado esencialmente por la Directiva 2002/38/CE, transpuesta a nivel interno por la Ley 53/2002, y el Reglamento Comunitario 792/2002.

El legislador comunitario decidió establecer una nueva categoría de servicios: los prestados vía electrónica, otorgándoles una calificación singular y, en consecuencia, un régimen fiscal diferenciado en la normativa del IVA. Por tanto, consagra la discriminación fiscal anunciada, de manera de dependiendo de la forma de comercialización del producto digitalizable, por redes telemáticas o de forma tradicional, seguirá en el IVA el régimen de los servicios prestados vía electrónica o su régimen tradicional.

Los servicios prestados vía electrónica seguirán la regla especial de localización del art.70.Uno.4ºLIVA, que con algún matiz particular se asemeja al criterio de sujeción empleado para los servicios de telecomunicaciones, estableciendo el Principio de Tributación en Destino en todos los casos, salvo en aquellas prestaciones intracomunitarias dirigidas a particulares, que seguirán el Principio de Tributación en Origen.

El punto de conexión con el ámbito espacial del impuesto para los servicios prestados vía electrónica sería la localización del prestatario o del prestador, según queden sujetos en destino o en origen, respectivamente, entendiendo por tal:

- 3) En el caso de que el sujeto que localiza el servicio sea un *empresario o profesional*, el *establecimiento permanente o la sede de su actividad económica y, en su defecto, su domicilio habitual*.
- 4) En el caso de que el destinatario que localiza el servicio fuese un *particular, su residencia o domicilio habitual*.

Prevé un tipo de gravamen único para los servicios prestados vía electrónica: el tipo general de impuesto, con independencia de cual sea la naturaleza esencial de la actividad.

Siguiendo las reglas generales del impuesto, el sujeto pasivo será el prestador del servicio, salvo que no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto y el prestatario sea un empresario o profesional que si lo esté, en cuyo caso, será este último el obligado tributario, autorrepercutiéndose el IVA devengado.

Por tanto, el prestador no establecido en el territorio de aplicación del impuesto será sujeto pasivo del IVA cuando preste sus servicios a particulares localizados en el ámbito espacial del tributo, circunstancia de suma importancia si tenemos presente las peculiaridades del comercio electrónico.

Esto ha provocado una de las medidas más significativas del marco regulador de los servicios prestados vía electrónica, como es el establecimiento de un régimen especial, de

carácter voluntario, previsto en el artículo 26 quater de la Sexta Directiva, transpuesto a nivel interno en el artículo 163.ter LIVA.

Podrán acogerse a este régimen especial los prestadores establecidos fuera de la Comunidad, que no dispongan de un número de identificación IVA en algún Estado miembro, cuando presten servicios a destinatarios que no tengan la condición de sujetos pasivos y que se encuentren establecidos o dispongan de domicilio o residencia en algún Estado miembro.

La principal finalidad de este régimen especial es facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los operadores no establecidos. La implantación del principio de tributación en destino convierte a estos últimos en sujetos pasivos cuando los prestatarios sean particulares. Sin embargo, el legislador es consciente de las dificultades de cumplimiento que encontrarán cuando realicen ventas en todos los Estados miembros; estando en el régimen general, tendrían que presentar autoliquidación e ingreso en cada uno de ellos por las cuotas de IVA devengadas en su interior. Esto supondría tratar periódicamente con gran número de Administraciones en diferentes lenguas y con normativas distintas en aspectos de cumplimiento, lo que provocaría al operador no establecido unos elevados costes que podrían incitarlo a la defraudación. Ante esta situación, el nuevo régimen especial viene a facilitarles y simplificarles el cumplimiento, para que aquellos que tuviesen la intención de hacerlo, puedan cumplir con unos costes menores y con mayor simplicidad. Para ello, los operadores que se acojan a éste tendrán obligación de identificarse en un Estado miembro, donde presentarán una única declaración periódica por sus ventas a particulares en todo el territorio comunitario del IVA.

No obstante, indiquemos que el nuevo régimen especial no afecta a las reglas de localización, de manera que aunque el prestador que se acoja al mismo solo tendrá obligación de presentar una única declaración periódica en el Estado en que se identifique, localizará sus ventas en cada uno de los Estados de consumo y no, de forma general, en el de registro, como proponía la Propuesta de Directiva Comunitaria COM(2000) 349 Final. Por tanto, para cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales en la Comunidad, tendrá que conocer el régimen IVA de cada uno de los Estados miembros en los que realice ventas a particulares, aplicando el tipo de gravamen vigente en el territorio donde localice cada una de sus ventas.

De esta forma, en su declaración periódica en el Estado de identificación deberá desglosar las bases imponibles, los tipos impositivos y la cuotas repercutidas en cada uno de

los Estados miembros donde haya efectuado ventas. Con posterioridad, y en virtud de estos datos, el Estado de registro transferirá a los Estados de consumo los fondos que les corresponderían por las cuotas devengadas en su territorio.

Acogiéndose a este régimen especial, las ventas del operador no establecido devengarán una cuantía de IVA idéntica a la que correspondería si estuviese en el régimen general. Sin embargo, no tendrá obligación de presentar declaración ni de nombrar representante fiscal en cada uno de los Estados miembros donde realice ventas, salvo en el Estado de registro, cuando así viniese establecido en su normativa interna, por lo que se reducirán sensiblemente sus costes de cumplimiento.

El operador que hubiese soportado cuotas de IVA en la Comunidad, tendrá que acudir al procedimiento especial de devolución, previsto en la Directiva 86/560/CE y a nivel interno en el artículo 119 LIVA, para recuperarlas, si bien no será necesario que nombre representante fiscal en los Estados donde lo inicie.

Para terminar con este régimen especial, indicar que se establece se exige obligatoriamente el cumplimiento vía electrónica de las obligaciones derivadas de este régimen, mandato que entendemos razonable si atendemos a que se trata de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad y familiarizados con el medio telemático, a través del cual desarrollan su actividad económica.

La reforma establece una previsión para vencer el anonimato de las partes y poder ofrecerles la información imprescindible para que puedan aplicar correctamente el tributo, basada en la confirmación electrónica del estatuto de la contraparte. Para hacer efectivo el nuevo régimen de los servicios prestados vía electrónica, el Reglamento Comunitario 792/2002 modifica diversas disposiciones del Reglamento Europeo 218/92, obligando a todos los Estados miembros a ofrecer la posibilidad de realizar por Internet y en tiempo real la consulta de las bases de datos VIES; y, además, extendiendo el ámbito subjetivo de confirmación de la información, a los sujetos no establecidos que presten estos servicios, de manera que en base a la información suministrada por el prestatario, el prestador podrá conocer si éste tiene la condición de un empresario o profesional identificado en territorio comunitario y, en caso de que así fuese, el Estado miembro concreto que le facilitó esta identificación.

Este marco jurídico que acabamos de exponer, de los servicios prestados vía electrónica, tiene una vigencia temporal, ya que tanto la Directiva 2002/38/CE como el

Reglamento 792/2002, explícitamente señalan que deberá ser sometido a revisión antes de 30 de Junio de 2006. Esta transitoriedad no hace mas que indicar las fuertes dudas que la propia Unión Europea tiene sobre el éxito, y en consecuencia, la permanencia de esta nueva regulación, posición que compartimos plenamente.

Coincidimos con la posición institucional y con la corriente doctrinal mayoritaria en que los impuestos indirectos que gravan las ventas o el consumo en los sistemas fiscales desarrollados, con las reformas apropiadas, siguen siendo idóneos para regular la tributación del comercio electrónico. Por tanto, nos mostramos en contra de propuestas como el impuesto sobre los bits, o el APT o impuesto sobre transacciones con pago electrónico, al no compartir su premisa de partida: la incapacidad de los regímenes fiscales vigentes para regular los problemas expuestos, y al suscitar nos serias dudas sobre su posible constitucionalidad.

No obstante, entendemos que la reforma implantada con la Directiva 2002/38/CE y la Ley 53/2002 no ataja los problemas creados y resulta insuficiente para regular correctamente este fenómeno. Por ello, nos mostramos abiertamente en contra del nuevo régimen y entendemos que debe ser revisado. Su vigencia temporal y el mandato a la Comisión y al Consejo Europeo para que realicen un informe y evalúen el éxito del modelo implantado, nos indican que, ni mucho menos, se ha cerrado definitivamente en Europa el modelo de tributación del comercio electrónico directo en el IVA.

#### ***d) Una propuesta de solución.***

En aras de colaborar en la búsqueda de una solución adecuada y duradera, sería posible plantear un modelo alternativo que, si aún suponiendo una reforma profunda del impuesto, respetaría los principios fijados internacionalmente como referentes de la tributación del comercio electrónico y garantizaría la recaudación, mejorando la solución institucional.

Al calificar los productos digitalizados que se suministren vía telemática como servicios prestados vía electrónica, atribuyéndoles un régimen fiscal específico, el legislador bifurca el régimen fiscal de los productos digitalizados, según la modalidad de suministro empleada, tradicional o electrónica, lo que supone una medida poco respetuosa con el principio de neutralidad, principio comunitario en el que se inspira el IVA.

Por tanto, sería necesario revisar la calificación atribuida a estas actividades por el

legislador, de manera que con independencia de la forma de suministro, tradicional o electrónica, tales operaciones fueran catalogadas de igual manera. Así las cosas, las posibles alternativas pasarían por:

1º.- Mantener la calificación de las actividades tradicionales cuando se prestasen telemáticamente, calificando a los bienes digitalizables como entrega de bienes, estableciendo para ello una excepción a la regla de corporalidad, que vendría a unirse a las existentes en la normativa del IVA.

2º.- Establecer una tercera categoría de operaciones, junto con las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, constituida por los productos digitalizables.

Cualquiera de las dos opciones podría ser un buen punto de partida en el modelo que planteado. En todo caso, con independencia del camino a seguir, el resultado final debe ser que materias estructurales del tributo, tales como exenciones, tipos impositivos, reglas de localización, contemplen un tratamiento igualitario o, al menos, sumamente similar, con independencia de que un producto digitalizable concreto se suministre vía electrónica o a través de los cauces tradicionales.

No obstante, este hecho no supone que todos los productos digitalizables deban tener idéntico régimen fiscal. Si tales productos tienen una naturaleza esencial distinta, también puede diferir su régimen IVA. El sustento de esta consideración descansa en el mayor peso que otorgamos a la naturaleza tradicional del producto, donde radica su esencia, sobre su naturaleza electrónica, absolutamente instrumental y accesoria; y es que, en definitiva, el adquirente no deja de comprar música, un libro, una revista, fotos, una película, recibir un servicio médico, financiero, con independencia del formato en que lo reciba.

De forma coherente, los productos digitalizables deberían quedar sometidos siempre al mismo régimen arancelario, con independencia de la modalidad de suministro empleada. Ambas deben quedar exentos o, por el contrario, gravados, y en este último caso, aunque la forma de control y exacción tenga inevitablemente que variar, deben equipararse en la medida de lo posible.

Por otro lado, la solución legislativa sigue el principio de tributación en destino cuando los operadores se encuentran establecidos fuera del territorio comunitario, mientras que si lo están en su interior, sus ventas a particulares localizados en la Comunidad se regirán por el

principio de tributación en origen, por lo que el régimen fiscal aplicable difiere entre operadores establecidos y no establecidos, vulnerando de nuevo el principio de neutralidad.

Para solucionar esta cuestión, nuestra propuesta considera que debe seguirse, también a nivel intracomunitario, el principio de tributación en destino, al menos hasta que se armonice en mayor medida los tipos impositivos en el conjunto de la Unión Europea. En todo caso, habría que tener presente que las reglas de localización instauradas tendrían que dar cabida a las dos modalidades de suministro, por lo que se deberían establecer puntos de conexión que pudiesen ser igualmente aplicados con independencia del carácter electrónico o tradicional de la actividad, como la residencia, el domicilio o el establecimiento permanente.

Otro hecho destacable de esta propuesta es que pondría fin al problema de clasificación que la reforma normativa implantada ha dejado sin resolver, respecto a aquellos servicios prestados telemáticamente que no se encuentran recogidos en el Anexo L de la Sexta Directiva, profundizando en el principio de seguridad jurídica.

Esta propuesta también aborda la simplicidad del sistema de cumplimiento. Si en estas operaciones el principio de tributación en destino fuese asumido por la mayor parte de jurisdicciones fiscales existentes, el modelo mundial de la imposición indirecta en el comercio electrónico sería terriblemente complejo de aplicar, ya que los operadores electrónicos tendrían que conocer el régimen jurídico de todas las jurisdicciones en las que realizaran ventas.

Para solucionar esta cuestión, resulta imprescindible que los operadores y obligados tributarios que realicen actividades dispusieran de programas informáticos susceptibles de calcular automáticamente el gravamen que recae en el lugar de consumo, atendiendo a la normativa vigente en esa jurisdicción, ya en otro caso, el principio de tributación en destino provocaría unos costes de cumplimiento tan elevados que haría difícilmente viable cualquier propuesta basada en este principio.

Para ello sería necesario una previa catalogación universal de productos, de manera que cada uno estuviese asociado con un código. El programa debería determinar el impuesto devengado en cada operación, y en su caso, realizar el ingreso correspondiente, si se le suministrase:

5) Código del producto vendido;

- 6) Precio de venta;
- 7) Jurisdicción de consumo;
- 8) Posición del comprador.

No obstante, el auténtico talón de Aquiles del modelo implantado radica en su marcado carácter voluntarista. El operador no establecido se convierte en sujeto pasivo del IVA devengado en sus operaciones electrónicas con particulares localizados en la Comunidad. Esto, al margen de dotar de extremada dificultad a las tareas de inspección y control previas de los órganos administrativos, plantea serios problemas en caso de incumplimiento de la obligación principal. Los bienes y derechos del vendedor no establecido se encontrarán, normalmente, fuera de la jurisdicción de destino, lo que provocará que esta Administración difícilmente pueda asegurar la recaudación tributaria.

Para solucionar esta cuestión, algún autor ha apostado por un reparto de la base imponible entre los Estados de destino y de origen, para que este último tuviese algún incentivo y se encargase de las tareas de control fiscal, dirigiéndose contra el vendedor y exigiéndolo el pago de la deuda tributaria. Sin embargo, no parece conveniente la adopción de una medida de esta naturaleza. La tributación sobre el consumo es un mecanismo para recaudar en aquellos Estados donde efectivamente se llevan a cabo y sirve como contrapeso a los ingresos que se obtienen en la jurisdicción de origen por el impuesto sobre el beneficio y por las cotizaciones de los trabajadores. Por tanto, un reparto de la base descompensaría este equilibrio en favor de los países exportadores, que en el caso del comercio electrónico abanderar EE.UU., en detrimento del resto de Estados.

Una medida que terminaría con el voluntarismo, consistiría en atribuir la condición de obligados tributarios a sujetos que participen en las operaciones de comercio electrónico y que se encuentren establecidos en la jurisdicción de consumo. De esta forma, el Estado de destino dispondría de la fuerza ejecutoria necesaria para poder hacer efectiva la deuda tributaria.

No obstante, si el adquirente es un particular, no resulta operativo atribuirle la condición obligado tributario, por lo que tendríamos que recurrir a otros elementos subjetivos, distintos de vendedor y comprador que intervienen en las operaciones de comercio electrónico.

En vista de lo expuesto, los prestadores de servicios de certificación y las entidades de sellado temporal pueden ser figuras subjetivas que se acomoden a estas demandas. Pero

inmediatamente las descartamos, ya que su presencia se encuentra asociada a la utilización de elementos de seguridad como la firma electrónica y los certificados electrónicos y, actualmente, el uso de estos instrumentos y la aparición de estos sujetos en las operaciones de comercio electrónico resulta muy escaso. Sin descartarlos en futuras revisiones en la materia, actualmente no resolverían el problema creado.

La propuesta alemana presentada en la OCDE en diciembre de 1997, pragmática y concisa, apostaba por convertir a la entidad emisora del medio de pago en obligado tributario. En el *comercio electrónico directo con particulares*, un porcentaje muy elevado de las operaciones utilizan como *instrumento de pago la tarjeta de crédito o débito (superior al 80%)*, por lo que la intervención de la entidad emisora suele ser habitual en estas operaciones.

La propuesta que aquí se formula retoma el planteamiento alemán, y para asegurar definitivamente la recaudación, extiende la condición de obligado tributario a otros sujetos establecidos en el territorio del impuesto y relacionados de algún modo, con la operación o con la entidad emisora del medio de pago.

Así, también se convertiría en nuevo obligado tributario la entidad franquicia o propietaria de la marca (visa, american express, mastercard). Normalmente, estas compañías son grandes multinacionales implantadas en la mayor parte de Estados del planeta, por lo que si la entidad emisora de la tarjeta no se encuentra establecida en destino, la Administración podrá dirigirse contra la entidad franquicia titular de la marca que habitualmente si gozaría de presencia física y de bienes y derechos en la jurisdicción de consumo.

Respecto a la naturaleza tributaria de los nuevos obligados, no debemos olvidar la conveniencia de un consenso internacional en la materia, por lo que en caso de ser exportada a otros Ordenamientos, la configuración jurídica de los nuevos obligados tributarios propuestos debería adaptarse a las figuras subjetivas contenidas en esos regímenes.

La legislación española, a nivel interno, prevé distintas figuras subjetivas que pueden intervenir en la relación jurídico tributaria, y que podrían cubrir de forma satisfactoria la propuesta planteada. Pese a no adoptar posiciones cerradas, hemos considerado que la naturaleza mas apropiada para los nuevos obligados tributarios sería la de:

- Retenedor, en el caso de la entidad emisora del medio de pago; y,
- Responsables Solidarios del Retenedor, la entidad franquicia y las empresas del grupo.

Estaríamos planteando un retenedor del IVA repercutido y un supuesto de responsable solidario del retenedor, configuración subjetiva que puede ser novedosa en nuestro Ordenamiento pero que, en cualquier caso, sería respetuosa con el mismo.

Si se decide aplicar el modelo propuesto, la cuota a retener podría ajustarse a la cuota real devengada por la realización del hecho imponible. Y es que el nuevo retenedor, la entidad emisora del medio de pago, debe conocer previamente la naturaleza de su cliente, empresario o particular, y su domicilio, residencia o establecimiento, ya que cuando estos suscribiesen el contrato en virtud de cual se otorga a éste último el derecho al uso del instrumento de pago, debería haberle facilitado dicha información. Por tanto, basándose en los datos de que dispone y solicitando a comprador y vendedor el código de la operación, estaría en disposición de calcular la cuota devengada por la realización del hecho imponible, y retener una cuantía idéntica a esta. En todo caso y para verificar la información que dispone sobre el titular de la tarjeta, se podría extender a las entidades emisoras de medio de pago la posibilidad de comprobación en línea de las bases de datos VIES de los Estados miembros.

La introducción de los nuevos obligados tributarios que acabamos de indicar no asegura plenamente la recaudación de la imposición indirecta de todas las operaciones de comercio electrónico, quedando condicionada esta circunstancia al medio de pago empleado por el adquirente. No obstante, el núcleo principal de operaciones que presentan mayor riesgo de incumplimiento fiscal, las operaciones de comercio electrónico directo con particulares, utilizan de forma abrumadora la tarjeta de débito o crédito, por lo que en éstas, se aseguraría a la Administración el cobro de la deuda tributaria. En todo caso, el modelo expuesto debería quedar sometido a revisiones periódicas para evaluar su efectividad.

Además, acudir a estos nuevos obligados tributarios podría ser un recurso válido no solo en el IVA, sino también en los impuestos monofásicos que gravan las ventas a consumidores finales en otros países e, incluso, en los derechos arancelarios, en caso que, en un futuro, decidan establecerse para operaciones de comercio electrónico directo.

Otro aspecto favorable es que pese a la conveniencia de alcanzar acuerdos a nivel internacional en materia tributaria, podría ser implantado por los Estados de forma unilateral.

En definitiva, nuestra propuesta diseñaría un nuevo escenario jurídico plenamente respetuoso con los Principios internacionales de tributación del comercio electrónico y,

conjuntamente, aseguraría a los Estados un porcentaje muy elevado de la deuda total devengada por estas operaciones. No se trata de la panacea definitiva de la imposición indirecta del comercio electrónico pero estamos convencidos que mejora el marco jurídico actual, aunando justicia tributaria y pragmatismo.

## **CAPÍTULO CUARTO.**

### **Problemática fiscal del software.**

Para desarrollar el presente Capítulo empezaremos señalando las disposiciones que rigen en los EEUU referentes a la calificación de los programas de ordenador, para pasar a describir, seguidamente, las que se postulan en el MC OCDE; concluyendo con las que rigen en la legislación española. Previamente debe quedar definido lo que hay que entender por programa de ordenador para considerar como tal un programa informático, o una serie de ellos, que contiene las instrucciones destinadas a un ordenador, a los efectos del funcionamiento operativo del mismo ordenador (sistemas operativos) o de la ejecución de otras tareas (sistemas de aplicación).

#### ***a) Calificación del software en los EEUU.***

Las normas de los EEUU relativas a la calificación de los programas de ordenador difieren de las propuestas en el MC OCDE y son más claras que éstas, como seguidamente se podrá comprobar.

Según dichas normas, existe canon cuando se produzca la cesión de un derecho de autor, entendiéndose por tal, el derecho a hacer copias del programa para su distribución al público a través de una venta o cualquier otra forma de transmisión de la propiedad; el derecho a preparar programas de ordenador derivados basados en un programa protegido por una “copyright”; el derecho a exhibir o ejecutar en público un programa de ordenador. En cambio, se entiende producida una venta cuando se transfieren los derechos sustanciales del derecho de autor adquiriendo el comprador los beneficios y cargas inherentes a la propiedad.

No existe canon conforme a las normas sobre la materia en EEUU cuando no se produzca la cesión de los derechos anteriores sino que solo se transmite un artículo protegido por los derechos de autor, o sea, cuando se adquiere una copia de un programa de ordenador, con independencia del medio a través del que se adquiriera, sin que a tales efectos exista distinción entre un “software de aplicación” o un “software estándar”.

Finalmente el know-how se refiere al suministro de información relativa a un programa de ordenador, a técnicas de programación, o al suministro de información en condiciones que impiden la revelación no autorizada.

### ***b) Calificación del software en el MC OCDE.***

El tratamiento de los programas de ordenación en el MC OCDE 2000 queda como sigue:

-Se establece como criterio general la irrelevancia de forma de transmisión de los derechos sobre los programas de ordenador, por lo que da igual que se transfiera un disco de ordenador, instalado en el disco duro, por Internet, en un CD o en cualquier otro medio, como también resulta irrelevante para el Convenio que la cesión de derechos lo sea por mandato de la ley o por acuerdo de voluntades.

-La caracterización de los pagos recibidos en contratos que implican la cesión de un programa de ordenador depende de la naturaleza de los derechos adquiridos por el cesionario de dicho programa, así:

a) Si se concede al cesionario el derecho de explotación comercial del programa, es decir, su comercialización, desarrollo, modificación para su explotación, etc., la prestación económica realizada tiene el carácter de un canon, independientemente de que la cesión se haya realizado por el autor del programa, su propietario no autor, o por cualquier otra persona.

b) Si se transfiere al cesionario el derecho de uso del programa de ordenador pero limitándole los derechos de reproducción (supuestos de compra de un software estándar que permite la copia del disco duro o para archivo) la contraprestación que recibe el cedente no tiene ya el carácter de un canon, sino una retribución empresarial,

porque en estos supuestos, se considera que se trata de la compra del programa de ordenador que no debe dar lugar a un tratamiento diferenciado respecto, por ejemplo, al que recibe la compra de un libro.

c) Si la empresa programadora decide transmitir la información sobre un software referida a los principios e ideas sobre las que se basa el referido programa, por tratarse de una transferencia específica, el rendimiento que obtiene su perceptor se calificará como un canon, dado que la remuneración está satisfaciendo el derecho de uso del tipo de las fórmulas secretas o de la información referida a experiencia industrial, comercial o científica, por lo que en tales casos nos hallamos en presencia de un contrato know-how, no ante la transferencia de un programa de ordenador.

d) Si el programa de ordenador se transmite en plena propiedad la contraprestación recibida por el transmitente tiene el carácter de un rendimiento procedente de una explotación económica (también puede derivar en una ganancia patrimonial), dado que se parte de la idea que en tales casos, el pago realizado por el cesionario no se corresponde con una cesión de uso o derecho de uso.

e) En los supuestos de contratos mixtos, es decir, venta de ordenadores con sistemas operativos o aplicaciones específicas y licencias de un programa acompañadas de la prestación de servicios, el precio pagado debe prorratearse entre la parte correspondiente a la venta y la parte que corresponde a la cesión de uso.

#### ***d) Calificación del software en la legislación interna española.***

Para España los pagos en relación con los programas de ordenador quedan comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 12 del MC OCDE cuando no se transfiera la plena propiedad del programa, ya se trate de pagos por el uso del mismo para su explotación comercial o de pagos relacionados con dicho programa adquiridos para el uso comercial o particular del comprador. No obstante, la principal novedad que presenta España respecto del tratamiento que se da a los programas de ordenador en el MC OCDE se refiere a que los pagos relativos a esos programas son cánones cuando no se transfieren los derechos sobre el mismo ya se trate de pagos por el derecho de uso de un derecho de autor (“copyright”) para la explotación comercial del

programa o para la actividad económica del comprador, siempre que en este último caso, no se trate de un programa absolutamente estandarizado sino que precise de su adaptación al comprador.

Dicho en otros términos, para España los pagos por el uso de software caen en el ámbito del artículo 12 MC OCDE siempre que no se transita la totalidad de los derechos sobre el programa y dichos pagos lo sean en contraprestación tanto del uso del programa para su explotación comercial como por el uso del programa en la actividad económica ordinaria del adquirente, salvo que en este último caso, el programa sea totalmente estándar y no se haya adaptado en modo alguno por el adquirente. En suma, la posición española parte de la base de que si en la cesión de programas de ordenador no existe transmisión de la propiedad sobre el mismo, sino tan solo adquisición de derechos parciales sobre el software sobre los que el usuario tiene la disponibilidad de uso, de una técnica y su aplicación desarrollada por la entidad que concede la licencia.

En síntesis pueden establecerse estos criterios para la calificación de los beneficios derivados de la cesión de un programa de ordenador, conforme a la legislación interna española:

- 1º.- La adquisición de programas estándar para su reventa o explotación de cualquier otro modo, constituye un canon.
- 2º.- La adquisición de programas específicos con esa misma finalidad, también se calificará como canon.
- 3º.- La adquisición de programas estándar para uso personal o empresarial del adquirente que no los revende o cede de ningún modo a terceros, daría origen a una renta empresarial.
- 4º.- La adquisición de programas específicos o adaptados de cualquier modo al cliente para su propio uso, dará origen a una renta calificada como canon.

***e) Tratamiento en los Convenios de Imposición suscritos por España.***

Los Convenios de Imposición bilaterales suscritos por España, en líneas generales, se acomodan a la estructura del artículo 12 MC OCDE en la calificación de

los cánones, con las reservas que se indican seguidamente:

1ª.- España se reserva el derecho a gravar en la fuente las rentas calificadas como cánones, como rentas de tributación compartida.

2ª.- España se reserva el derecho a tratar como cánones las rentas derivadas de la asistencia técnica, cuando tales rentas se hallen vinculadas al uso o al derecho de uso de los derechos de información incluidos en la definición de canon del apartado segundo del artículo 12 del MC OCDE.

3ª.- España se reserva también el derecho a tratar como cánones las rentas derivadas del alquiler de equipos industriales, comerciales o científicos.

Sin embargo, los tratados bilaterales contienen una serie de especificidades entre las que destaca, en lo que interesa en estos momentos, la existencia de un tipo impositivo en la fuente reducido para los cánones derivados de determinados derechos de autor (incluso en algunos tratados se prevé la exención de gravamen en la fuente) frente, por ejemplo, a los producidos como consecuencia de los derechos de uso o cesión de obras científicas.

Esta peculiaridad de los Convenios de Imposición suscritos por España tiene interés en punto a la consideración de los pagos efectuados por la cesión de los derechos concernientes a programas de ordenador, porque explica la tensión entre Administración, Tribunales de Justicia y legislación interna, por considerarlos como derechos de autor o derechos científicos, en el entendimiento de que de ser considerados de forma similar a los primeros, la cesión de derechos relativos a los programas de ordenador, se verá sujeta en la fuente a un tipo de gravamen reducido, cuando no, a una exención tributaria.

Así, el Convenio de Doble Imposición con los EEUU de Norteamérica prevé la tributación en la fuente de los cánones o royalties conforme a tres tipos de gravamen diferentes según su naturaleza, quedando reservado el tipo mínimo para gravar los derechos de autor. Asimismo en este Convenio, la asistencia técnica tiene el carácter de canon cuando se trate de la utilización de derecho o bienes incluidos en la definición de canon. Como también quedan incluidos en este concepto las ganancias derivadas de dichos bienes o derechos en cuanto que se determinen en función de la

productividad, uso o transmisión de los mismos.

El Convenio de Imposición con Argentina grava a un tipo del 5% -igual que el Convenio con los EEUU- los pagos por derechos de autor sobre obras literarias. Y en parecidos términos se reproducen los Convenios de Imposición suscritos entre España y los países de la Unión Europea, con la excepción del hispano-francés que no sujeta a gravamen en la fuente estos cánones o el suscrito con Bélgica que se refiere específicamente a los programas de ordenador para señalar que el término canon comprende las cantidades pagadas por la utilización o la concesión de uso de tales programas.

Ya se ha explicado anteriormente, que en el Derecho interno español, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (artículo 13.1, letra f), 3º) califica los cánones como rendimientos del capital mobiliario, al tiempo que hace una relación de las rentas que pueden ser consideradas como tales cánones, y entre ellas, de forma separada a los derechos de obras literarias y a las informaciones relativas a experiencias científicas, recoge expresamente los programas de ordenador, sin duda, en un afán de nuestro legislador por resaltar que los pagos relativos a la cesión de uso o el derecho de uso de los programas de ordenador son cánones gravados en el país de la fuente y que tales rentas no pueden llegar a ser confundidas con esos otros cánones procedentes de los derechos sobre obras literarias, lo que significa que, si en los Convenios de Imposición concertados por España nada se dice expresamente al respecto, el tipo impositivo al que quedarán sometidos la retribución de la cesión de derechos por programas de ordenador no es el correspondiente a los derechos de autor o a las obras literarias que, como ya se ha dicho, viene a ser un tipo impositivo más reducido que el aplicable al resto de los cánones sujetos a gravamen en el país de la fuente.

La especificación contenida en el artículo 13.1. letra f), 3º, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes a la que se acaba de hacer referencia, es una modificación introducida en la Ley de ese Impuesto con efectos de 1 de enero de 2003 y, en cierto modo, se llevó a cabo, por un lado, para aclarar el régimen fiscal en el país de la fuente de los derechos derivados de los programas de ordenador, y de otro, para poner

fin a una disparidad en la interpretación que se estaba produciendo entre las tesis mantenidas por los órganos de la Administración tributaria española y los propios Tribunales de Justicia en punto a la calificación de los derechos derivados de los programas de ordenador, de modo que, a partir de 1 de enero de 2003 no tiene duda que los cánones derivados de los derechos de programas de ordenador tributan en el país de la fuente con carácter propio, sin que sea posible asemejarlos a los cánones derivados de la cesión de derechos de autor, ni tampoco a aquellos otros procedentes de la cesión de obras científicas.

Hasta 1 de enero de 1993, la Administración tributaria española, sobre todo, después de la firma del Convenio de Imposición España-EEUU, vino entendiendo que la retribución de la cesión de los derechos de programas de ordenador, en su condición de cánones, no podían ser considerados, bajo ningún concepto, como rendimientos procedentes de la cesión de derechos de autor o de obras literarias, por lo que no podían tributar en el país de la fuente conforme al tipo impositivo reducido previsto para ese tipo de rendimientos (el 5%) sino que debían hacerlo al tipo normal previsto en el Convenio (el 10%) ya que se trataba de ingenios técnicos sin llegar a homologarse con las obras científicas.

Este criterio no fue compartido por los Tribunales de Justicia en España quienes, en reiteradas sentencias anteriores a la modificación legislativa apuntada, han venido señalando que las retribuciones procedentes de la cesión de derechos por programas de ordenador tienen la consideración de rendimientos procedentes de la cesión de obras literarias o cesión de derechos de autor, bajo el argumento de que tal era la calificación que procedía a la luz de la legislación doméstica sobre el derecho a la propiedad intelectual. En esta línea jurisprudencial cabe citar las sentencias del Tribunal Supremo de 28 de abril, 9 de mayo y 9 de junio de 2001, en las que, analizada la cuestión a la luz del Convenio España-EEUU, se señala que los derechos por programas de ordenador deben quedar gravados en el país de la fuente al 5 por 100, es decir, conforme al tipo reducido que corresponde aplicar a los derechos de autor.

Sin embargo, la cuestión litigiosa que parecía haberse pacificado tras la

doctrina jurisprudencial indicada, ha vuelto a emerger en su intensidad -con anterioridad a la modificación operada a partir de 1 de enero de 2003- como consecuencia de una resolución dictada por la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda (Resolución de 8 de julio 2003, consulta 0956-03) suscitada, también, al hilo del Convenio de Imposición España-EEUU en la que el centro directivo mantiene que “resulta claro que los programas de ordenador se inscriben en el ámbito de lo técnico y no de lo científico, cualquiera que sea la naturaleza de las aplicaciones a que se destine su uso. En consecuencia, los cánones que, en su caso, generen su uso o cesión de uso, tributarán al tipo del 10 por 100”.

El criterio administrativo señalado, hay que entender que es plenamente aplicable en el derecho interno español a partir de 1 de enero de 2003, como consecuencia de la modificación señalada en el artículo 13.1, letra f), 3º de la Ley reguladora del impuesto sobre la Renta de los No Residentes, por lo que a partir de ese momento, no es posible seguir considerando aplicable al caso la tesis mantenida en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo a propósito de considerar los cánones procedentes de los derechos de programas de ordenador, como producto de la utilización de una obra literaria, o derechos de autor.

Sin perjuicio de lo dicho, todos aquellos Convenios de Imposición que hayan sido suscritos por España siguiendo el criterio contenido en el artículo 12 del MC OCDE deberán ser aplicados considerando que los cánones derivados del uso o la cesión de uso de los derechos de un programa de ordenador, deben asimilarse en su gravamen a los derechos de autor, por lo que resultan gravados en el país de la fuente al tipo reducido que para tales derechos se contemple en el Convenio correspondiente. Así debe entenderse porque de los comentarios efectuados por el Comité Fiscal de la OCDE al artículo 12 del modelo de Convenio se deriva que los derechos de programas de ordenador quedan encuadrados entre los derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas. De manera que aquellos países que deseen en los Convenios de Imposición sujetar a gravamen en la fuente los derechos de programas de ordenador como algo diferente a los derechos de autor, deberán proceder a una modificación de sus tratados para recoger la referida especificidad.

Sin embargo, no ha sido ese el criterio mantenido en el Convenio de Imposición entre España-Argentina donde los programas de ordenador se asimilan para su tributación en el país de la fuente, a las obras científicas.

## **CAPÍTULO QUINTO.**

### **La imposición local sobre el comercio electrónico.**

El Derecho interno español no recoge ninguna peculiaridad que se pueda referir a la tributación del comercio electrónico.

## **CAPÍTULO SEXTO.**

### **Cuestiones de administración tributaria y fiscalización de las transacciones electrónicas.**

Al tratar de las actuaciones administrativas para la fiscalización de las transacciones efectuadas por vía electrónica o telemática siempre surgen dos asuntos recurrentes, de una lado, las dificultades que la comercialización de productos -sobre todo, intangibles- suscita en lo referente al control de su tributación; de otro, la necesidad de que los controles de fiscalización sea proporcionados con los fines que se persiguen, no fuera que las ventajas que representan las transacciones por vía electrónica se puedan ver perjudicadas como consecuencia de la fiscalidad indirecta que pueda acompañarlas con el fin de concretar las actuaciones de control.

En el ámbito internacional, España se ajusta a las modalidades de intercambio de información con los restantes países comunes en este ámbito de actuación, por lo que es posible diferenciar la existencia de una información rogada o previo requerimiento del Estado español a otro en la solicitud de información sobre un contribuyente determinado; asimismo, existen supuestos de información automática que se produce en masa conforme a un plan previo acordado por las autoridades competentes de los Estados. Y finalmente existe también una modalidad de información a través de inspecciones fiscales simultáneas.

Estas tres modalidades de información tributaria han sido puestas en marcha en aplicación de los Convenios de Imposición y de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información, si bien, los intercambios espontáneos y automáticos de información solo se llevan a cabo con los países miembros de la Unión Europea.

En nuestro Derecho interno está prevista, además, la posibilidad de emitir facturas por medios electrónicos siempre que el destinatario de las mismas haya dado su consentimiento previo de forma expresa y los medios electrónicos empleados garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido, a tales efectos, las facturas de que se trate pueden remitirse a su destinatario por medio de equipos electrónicos de tratamiento y almacenamiento de datos, utilizando el teléfono, medios ópticos u magnéticos.

La autenticidad del origen u la integridad del contenido de las facturas y documentos sustitutivos que se hayan remitido por medios electrónicos se puede acreditar, bien mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con las disposiciones del artículo 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999 por el que se establece un marco comunitario para la firma electrónica, que se basa en un certificado reconocido y se crea mediante un dispositivo seguro de creación de firmas.

Asimismo, la firma electrónica se puede acreditar mediante un intercambio electrónico de datos (EDI) definido en la Recomendación 1994/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994 relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos.

Por último, es posible acreditar la firma electrónica a través de aquellos elementos propuestos a tal fin por los interesados una vez que hayan sido autorizados por la Administración tributaria española (Agencia Estatal de la Administración Tributaria).

Quienes emitan factura electrónica deben conservar tal documentación de forma que quede garantizado el acceso a ellos por la Administración tributaria sin demora utilizando a tales efectos los pertinentes medios electrónicos que aseguren su

legibilidad en el formato original en el que se hayan recibido o remitido y los mecanismos de verificación de firma u otros elementos que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido. Asimismo, la conservación de estos datos por medio electrónicos debe garantizar el acceso en línea a tales datos por parte de la Administración tributaria ante cualquier solicitud de ésta y sin demora injustificada.

En los casos en que la conservación de tal modalidad de factura electrónica tenga que llevarse a términos fuera de España, tal obligación únicamente se considerará válidamente cumplida si se realiza mediante el uso de medios electrónicos que garanticen el acceso en línea y su utilización por parte de la Administración tributaria de la documentación e información conservadas. Asimismo, la utilización de medios electrónicos para la conservación de la facturación emitida debe garantizar a cualquier órgano de la Administración tributaria que realice actuaciones de comprobación el acceso en línea a los documentos conservados.

---