



Documento de trabajo

SEMINARIO PERMANENTE DE CIENCIAS SOCIALES

FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO: EL LUGAR DE TRIBUTACIÓN

Raquel Álamo-Cerrillo
M^a Gabriela Lagos-Rodríguez

SPCS Documento de trabajo 2011/4
<http://www.uclm.es/CU/csociales/DocumentosTrabajo>

© de los textos: sus autores.

© de la edición: Facultad de Ciencias Sociales de Cuenca.

Autores:

Raquel Álamo Cerrillo

Raquel.Alamo@uclm.es

M^a Gabriela Lagos Rodríguez

Gabriela.Lagos@uclm.es

Edita:

Facultad de Ciencias Sociales de Cuenca

Seminario Permanente de Ciencias Sociales

Codirectora: Silvia Valmaña Ochaíta

Codirectora: María Cordente Rodríguez

Secretaria: Pilar Domínguez Martínez

Avda. de los Alfares, 44

16.071–CUENCA

Teléfono (+34) 902 204 100

Fax (+34) 902 204 130

<http://www.uclm.es/CU/csociales/DocumentosTrabajo>

I.S.S.N.: 1887-3464 (ed. Cd-Rom) 1988-1118 (ed. en línea).

D.L.: CU-532-2005

Impreso en España – Printed in Spain.

FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO: EL LUGAR DE TRIBUTACIÓN

Raquel Álamo-Cerrillo¹ y M^a Gabriela Lagos-Rodríguez

Universidad de Castilla-La Mancha

RESUMEN

El comercio electrónico ha dado lugar a una nueva manera de realizar transacciones comerciales, lo que ha provocado que la normativa fiscal vigente para el comercio tradicional haya tenido que ser objeto de adaptación ante la nueva realidad comercial. Entre los conceptos y criterios tributarios que han sido objeto de modificación, para una correcta aplicación de los mismos, se encuentran el concepto de residencia fiscal y establecimiento permanente. La clarificación de ambos adquiere una gran importancia para la determinación del lugar de tributación de las operaciones comerciales que se desarrollan mediante comercio electrónico. Además, si los citados conceptos no pueden ser aplicados de forma adecuada pueden dar lugar a discriminaciones y pérdidas de recaudación, o lo que es lo mismo, una no aplicación de los principios tributarios de neutralidad y suficiencia.

Palabras clave: comercio electrónico, impuestos, residencia fiscal, establecimiento permanente.

Indicadores JEL: H20, H21.

ABSTRACT

The electronic commerce has given place to a new way of realizing commercial transactions, which it has provoked that the fiscal in force regulation for the traditional trade has had to be an object of adjustment before the new commercial reality. Between the concepts and tributary criteria that have been an object of modification, for a correct application of the same ones, they find the concept of fiscal residence and permanent

¹ Raquel.Alamo@uclm.es

establishment. The clarification of both acquires a great importance for the determination of the place of taxation of the commercial operations that develop by means of electronic commerce. In addition, if the mentioned concepts cannot be applied of correct form they can give place to discriminations and losses of collection, or what is the same thing, one not application of the tributary beginning of neutrality and sufficiency.

Key words: electronic commerce, taxes, fiscal residence, permanent establishment.

JEL-codes: H20, H21.

1. INTRODUCCIÓN

La actividad comercial a través de Internet es un fenómeno económico que ha surgido hace tan sólo dos décadas, al que denominamos comercio electrónico². La generalización del mismo entre los individuos se ha producido de forma muy rápida, como consecuencia de la divulgación de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC). Esta nueva modalidad comercial se caracteriza porque permite a los consumidores adquirir productos y servicios en cualquier parte del mundo sin necesidad de desplazarse y de forma instantánea.

La expansión del comercio electrónico ha sido muy rápida, además el crecimiento del mismo se ha producido en un periodo de tiempo muy corto. Este hecho

² Las distintas instituciones internacionales también proponen diferentes conceptos de comercio electrónico, y al igual que ocurre con la doctrina las definiciones propuestas son muy diversas, en algunos casos bastante ambiguas y muy diversas entre sí. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico –OCDE-, en 1997 lo definió de la siguiente manera: *“El comercio electrónico incluye todas las transacciones comerciales, tanto entre organizaciones como entre individuos, que se basan en la transmisión y proceso de datos digitales, incluyendo el texto, el sonido, y las imágenes”*.

Por su parte, la Organización Mundial del Comercio –OMC-, define, en 1998, el comercio electrónico como la producción, publicidad, venta y distribución de productos a través de las redes de telecomunicaciones. Es decir, propone un concepto más amplio de comercio electrónico que la OCDE, puesto que en la misma engloba todas las transacciones que se realizan a través de las redes de telecomunicaciones, se realicen de forma directa por la misma o no, así como actividades de producción y publicidad.

En el ámbito de la Unión Europea, la Comisión Europea define: *“El comercio electrónico consiste en realizar electrónicamente transacciones comerciales; es cualquier actividad en la que las empresas y consumidores interactúan y hacen negocio entre sí o con las administraciones por medios electrónicos”*.

Mientras que el Observatorio Europeo de Información tecnológica, nos dice: *“El comercio electrónico es la realización de actividades empresariales que conduzcan a un intercambio de valor a través de las redes de telecomunicaciones”*.

lo ponen de manifiesto las cifras del comercio electrónico, donde se observa la importancia que éste tiene en la sociedad actual, con un crecimiento de las operaciones comerciales electrónicas año tras año. En España el 37,9% de las empresas con más de 10 empleados han realizado compras mediante comercio electrónico a lo largo del año 2010, y un 29,7% han realizado ventas³. El gasto medio por comprador se sitúa en torno a los 750€, estando la cifra correspondiente al volumen de negocio del comercio electrónico en 2009 en 7.760 millones de euros⁴. La importancia económica de las transacciones electrónicas es uno de los principales motivos por los que los distintos organismos públicos, tanto nacionales como internacionales, tratan de impulsar el desarrollo del comercio electrónico, justificándose en las posibilidades que este presenta como motor de la economía.

El comercio electrónico pone de manifiesto una capacidad económica, pues se trata de una actividad comercial realizada mediante el uso de nuevas tecnologías, por ello al igual que el resto de actividades comerciales debería estar sometido a imposición. Dadas las particularidades del mismo, y especialmente como consecuencia de la existencia de los bienes intangibles, así como el marcado carácter internacional de las transacciones desarrolladas mediante comercio electrónico, las autoridades tributarias han tenido que realizar un profundo análisis sobre la adecuación de la fiscalidad a las operaciones comerciales electrónicas. Éstas han barajado distintas alternativas de imposición, por un lado se ha estudiado la posibilidad de aplicar los tributos válidos para el comercio tradicional, y por otro lado se ha considerado la opción de establecer impuestos específicos para el mismo⁵.

Ante las distintas opciones con las que hacer tributar al comercio electrónico, tanto los Estados como las organizaciones internacionales –OCDE y UE, principalmente- han considerado más adecuado que se realice una adaptación de los sistemas tributarios actuales a la nueva realidad comercial, con el objetivo de no

³ ONTSI (2011): Tecnologías de la Información y las Comunicaciones en las PYMES y grandes empresas españolas, <http://www.red.es/media/registrados/201103/1299748229562.pdf?aceptacion=422f09b5755c4a5db80e7ed5729e3479>

⁴ ONTSI (2010): Estudio sobre Comercio Electrónico B2C 2010, <http://www.red.es/media/registrados/2010-11/1288789343549.pdf?aceptacion=a1408615af86d805ac71da620cbf5257>

⁵ Una de las principales figuras tributarias diseñadas específicamente para su utilización en las operaciones electrónicas es el Bit Tax, tributo basado en aspectos como el uso, el acceso, el ancho de banda o las descargas a través de la red. Pero este sería un impuesto de difícil recaudación, ya que el sujeto pasivo es el usuario de Internet, siendo éste difícil de identificar. Los servidores actuarían en este caso como retenedores, y constituirían la base imponible el número de bits descargados.

establecer ningún tipo de barrera a la nueva forma de comerciar, pero de forma que tampoco se facilite la evasión o elusión fiscal. Para ello, la adaptación de los tributos existentes al comercio electrónico se tiene que llevar a cabo de forma pausada y estudiada, en caso contrario podría dar lugar a un sistema fiscal ineficiente. Es importante, por tanto, que exista consenso entre los diferentes Estados, porque tendrían que ser modificados los sistemas tributarios de todos los países, circunstancia que hace más compleja la situación, teniendo en cuenta que la existencia de los sistemas tributarios sigue excesivamente vinculada a la idea de la soberanía nacional (Ministerio de Hacienda, 2000).

En el análisis de la fiscalidad del comercio electrónico hay que tener en cuenta que existen dos modalidades, en la primera de ellas la compra del bien o servicio se realiza a través de la red de Internet, pero es necesario hacer uso de los medios de transporte tradicionales porque el producto es entregado de forma física a los consumidores. A esta modalidad es a la que denominamos comercio electrónico indirecto. La otra modalidad de *e-commerce* es aquella en la que los bienes y servicios son comprados y adquiridos de forma instantánea a través de la red, los mismos se caracterizan por poder ser digitalizados, es decir, pierden el soporte físico en el que son adquiridos en el comercio tradicional. En este caso se trata de comercio electrónico directo.

Es el comercio electrónico directo el que presenta mayores dificultades para ajustarse al marco fiscal vigente, como consecuencia de la pérdida de corporalidad. Cuando se trata de bienes intangibles es más difícil de determinar el lugar donde se realiza la operación comercial, ya que comprador y vendedor pueden estar localizados en Estados diferentes, por lo que pueden surgir conflictos en la determinación de la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria, al no atravesar los bienes adquiridos ninguna frontera física y por ende ninguna aduana. Aunque el marcado carácter internacional de las operaciones de comercio electrónico, hace que el problema de la determinación de la potestad tributaria entre jurisdicciones afecte tanto al comercio electrónico directo como al indirecto. Esta situación favorece las posibilidades de elusión y evasión fiscal, ya que como consecuencia de la globalización económica y del desarrollo de Internet, nos encontramos con la posibilidad de poder acceder a cualquier tienda que cuente con una página Web, por muy distante que se encuentre del país de residencia, se puede realizar la compra y posterior descarga del producto que se desea

adquirir, de forma inmediata, en cualquier momento, y sin la necesidad de ajustarse a un horario comercial.

Al anterior problema hay que unir, que los conceptos tributarios clásicos fueron diseñados con anterioridad al comercio electrónico, cuando éste era algo impensable. Por ello, tanto el concepto de residencia fiscal como el de establecimiento permanente han tenido que ser objeto de modificaciones con el fin de poder ser aplicados a la nueva modalidad comercial, evitando problemas de doble imposición o de ausencia de la misma.

El objetivo del presente trabajo es poner de manifiesto la adaptación de los sistemas tributarios actuales al comercio electrónico, especialmente en lo que concierne al concepto de residencia fiscal y establecimiento permanente, pues ambos nos permiten determinar el lugar de tributación de las operaciones comerciales electrónicas, de gran importancia para la aplicación de los tributos en el ámbito de la imposición directa. Además, las modificaciones realizadas han de respetar los principios tributarios de neutralidad y suficiencia. Con el citado fin hemos dividido el trabajo en tres apartados, en el primero de ellos se expone todo aquello relacionado con el concepto de residencia fiscal en consonancia con las adaptaciones necesarias para su correcta aplicación al ámbito del comercio electrónico. En el tercero, nos centramos en el concepto de establecimiento permanente y las implicaciones que las nuevas tecnologías de la información y la comunicación han tenido sobre el mismo, así como su correcta aplicación en el comercio electrónico.

En último lugar, se desarrolla el apartado que sirve para exponer las principales conclusiones que se obtienen de la elaboración del presente documento.

2. DETERMINACIÓN DE LA RESIDENCIA FISCAL

Las especiales características del comercio electrónico, entre las que se pueden destacar la movilidad de los sujetos que en él intervienen y el marcado carácter internacional de las operaciones comerciales, pueden provocar dificultades a la hora de establecer el lugar de obtención de una determinada renta, así como la determinación de la residencia fiscal. Esta situación se ve acentuada por la falta de control fiscal sobre

Internet y la facilidad para el anonimato de los sujetos que intervienen en las transacciones electrónicas, problemas de difícil solución consecuencia de la constante evolución tecnológica de las TIC. En aquellas operaciones electrónicas en las que todos aquellos sujetos que intervienen residen en un mismo Estado, no se da ningún tipo de problema tributario, puesto que es de aplicación la normativa general correspondiente a dicho Estado. Pero esta situación no suele ser habitual en las operaciones realizadas a través de comercio electrónico, razón por la cual surgen problemas, ya que los individuos que intervienen tienen su residencia fiscal en Estados diferentes.

Los criterios para determinar la residencia fiscal se basan en la existencia de un vínculo personal o territorial, pero estos criterios pueden variar o verse modificados en cada uno de los diferentes Estados, lo que puede dar lugar a la doble imposición internacional, hecho que se intenta solucionar a través de los Convenios Internacionales. Tanto las personas físicas como jurídicas pueden encontrarse con supuestos de doble residencia, con la consiguiente doble imposición, o la situación inversa, produciéndose en este caso una desimposición y la derivada pérdida de ingresos fiscales por parte de los Estados, por lo que es fundamental determinar la soberanía fiscal de los mismos.

El concepto de soberanía fiscal⁶ se puede entender desde una doble perspectiva, en primer lugar, desde la perspectiva interna, donde la relación entre el Estado y su ciudadano-contribuyente es la que debe someterse a examen. Y desde la perspectiva externa, donde el problema se centra en el proceso de interrelación entre los diferentes Estados. De forma que cada Estado diseña su propia política tributaria, pero el carácter “ultraterritorial” de las normas tributarias, permite atraer hechos acontecidos en territorio extranjero, pero que de algún modo también se hallan ligados al Estado del que emanan las normas. De ahí, que la delimitación de las normas tributarias debe hacerse atendiendo al derecho público internacional, ya que el territorio constituye un límite geográfico al ejercicio del poder regulador de un determinado Estado, pero no impide que puedan someterse a ese poder también actos o hechos jurídicos que procedan de fuera del mismo, es decir, el Estado no encuentra límites internacionales a su “soberanía Fiscal” (Hortalà I Vallvè, Roccataglia y Valente, 2000).

⁶ Entendiendo por soberanía fiscal, el poder del Estado de someter a imposición los supuestos de obtención de rentas.

Los principios fundamentales que subyacen en la potestad tributaria de los Estados son dos, y cada Estado puede establecer el criterio de tributación en el mismo basándose en cualquiera de ellos:

- a) Principio de territorialidad o de la fuente, en este caso, se grava cualquier tipo de renta producida por cualquier sujeto dentro del territorio del Estado, ya sea nacional, residente o no residente.
- b) Principio de renta mundial, atendiendo a este, se gravan todas las rentas producidas por los residentes o nacionales, aunque se hayan obtenido en un Estado distinto.

Los Estados suelen aplicar, normalmente, una combinación de ambos criterios, se suele optar por aplicar un criterio para sus residentes –principio de renta mundial-, y otro para los no residentes –principio de territorialidad-. La práctica totalidad de los sistemas tributarios utilizan el principio de residencia efectiva, este implica que un Estado grava la renta mundial de las personas residentes en su territorio. Este no puede considerarse como un principio distinto al de territorialidad, ya que la residencia implica lazos fuertes con el Estado, puesto que el contribuyente residente usa las infraestructuras del Estado, disfruta de la protección que le otorgan las autoridades administrativas y, por tanto, en base a todo ello se justifica el gravamen por renta mundial. Al mismo tiempo, la residencia permite la extensión del ámbito de aplicación de la Ley Tributaria sobre situaciones producidas fuera del territorio nacional (Serrano, 2006).

Por el contrario, algunos países utilizan sólo un criterio, el criterio de la fuente, para someter a imposición las rentas obtenidas en su territorio. La utilización de este principio ha servido para que la doctrina haya observado dos cuestiones relevantes. La primera, es que este principio favorece que los nacionales y residentes de estos países decidan invertir fuera de los mismos, lo que da lugar a que el capital necesario para el crecimiento y desarrollo salga del país. La segunda tiene que ver con la necesidad de implantar el principio de la fuente, debido a las grandes dificultades que se encuentran las administraciones tributarias de estos países para determinar la renta de fuente extranjera obtenida por sus residentes. Normalmente, son los países en vías de

desarrollo los que cuentan con un sistema fiscal basado únicamente en el principio de la fuente (Carmona, Serrano y Bustos, 2002).

La posibilidad de poder elegir entre estos dos principios es la causa de que se originen los problemas de doble imposición. Un determinado sujeto, por tanto, puede estar obligado a tributar en dos Estados diferentes, si cada Estado aplica un principio distinto, por estar sujeto en uno de ellos por el principio de territorialidad y en el otro atendiendo al principio de renta mundial. En la tabla 1 se pueden observar los criterios de residencia establecidos en los distintos países de la Unión Europea.

TABLA 1: Concepto de residencia a efectos fiscales en la U.E.

ALEMANIA	Sede legal o dirección y control en Alemania.
AUSTRIA	Domicilio social o sede de dirección efectiva en Austria.
BÉLGICA	Inscripción en el Registro y sede de dirección y administración en Bélgica.
DINAMARCA	Constitución o sede de dirección efectiva en Dinamarca.
ESPAÑA	Constitución, domicilio social o sede de dirección efectiva en España.
FINLANDIA	Registro en Finlandia o constitución de acuerdo con las leyes finlandesas.
FRANCIA	Sede de dirección efectiva en Francia.
GRECIA	Constitución en Grecia.
HOLANDA	Constitución según la ley holandesa o gestión efectiva en Holanda.
IRLANDA	Constitución o realización del control y la dirección en Irlanda.
ITALIA	Domicilio social, dirección efectiva o principal objeto de su actividad en Italia.
LUXEMBURGO	Constitución o principal lugar de gestión y administración en Luxemburgo.
PORTUGAL	Sede de dirección efectiva en Portugal.
REINO UNIDO	Constitución o centralización de la dirección y el control en Reino Unido.
SUECIA	Constitución e inscripción según la legislación sueca.

Fuente: Paredes (2002).

Un sistema de imposición basado en la imposición sobre la renta mundial, resulta beneficioso para los países exportadores de capital, ya que la obtención de renta en el extranjero por los contribuyentes residentes termina suponiendo un aumento notable en términos de recaudación. Sin embargo, surgen problemas a la hora de someter a gravamen las rentas empresariales generadas en el extranjero. La razón se

encuentra en que la imposición a la que tienen que hacer frente dichas rentas en el Estado extranjero, es generalmente baja o muy baja, por lo que las empresas situadas en un país de alta tributación no se van a encontrar en condiciones óptimas para competir (Serrano, 2006).

La defensa del principio de territorialidad ha sido sostenida basándose en la equidad de la tributación, tanto horizontal –entre contribuyentes-, como vertical –entre Estados-⁷. La Unión Europea, en el Informe Ruding, mantiene que el principio de imposición en la fuente es preferible para evitar la doble imposición internacional, es decir, reconoce que es el mejor método a utilizar para evitar las distorsiones fiscales. Lo fundamenta basándose en el país que pone a disposición de la empresa sus infraestructuras y servicios, por tanto, tiene derecho a gravar las rentas obtenidas en su territorio.

La problemática en relación con la determinación de la residencia fiscal, se presenta tanto en el comercio tradicional como en el electrónico, si bien en este último ésta se ve acentuada como consecuencia de las características del mismo. Las empresas dedicadas al comercio electrónico directo pueden optar por buscar un emplazamiento por cuestiones fiscales, lo que perjudica a aquellos Estados con elevados tipos impositivos. Por ello, con el fin de evitar situaciones de doble imposición o de ausencia de la misma, la tributación directa internacional responde cada vez más a un modelo convenido donde las jurisdicciones limitan de mutuo acuerdo sus respectivas potestades tributarias con la vista puesta en evitar dobles tributaciones y con el objetivo final de fomentar el intercambio y las relaciones económicas (González, 2003).

3. EL CONCEPTO DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Una vez se ha analizado la problemática fiscal referente al concepto de la residencia fiscal en el ámbito del comercio electrónico, hay que prestar atención al concepto de establecimiento permanente, ya que como consecuencia de las especiales características del nuevo modelo de comercio, determinadas cuestiones y conceptos tributarios válidos para el comercio tradicional no son aplicables al comercio electrónico.

⁷ SERRANO ANTÓN, F. *et al.*, *ibídem*.

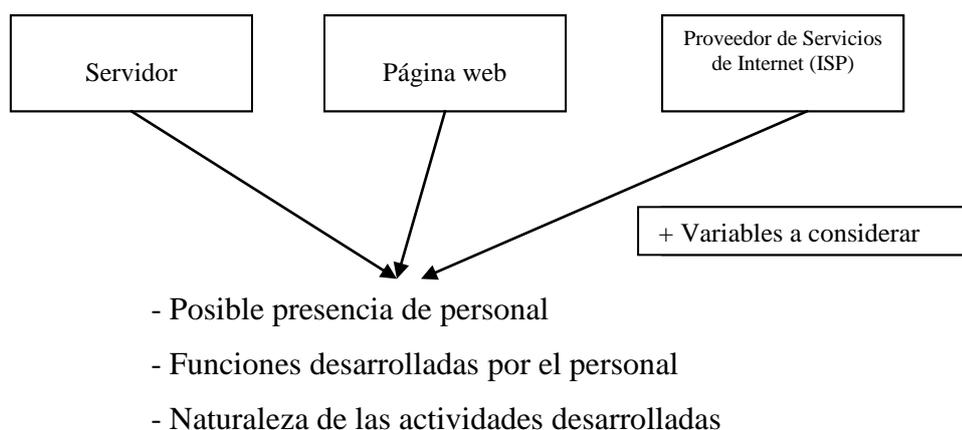
El concepto de establecimiento permanente surge con la idea de que una determinada empresa, creada y residente de un determinado país, realiza operaciones económicas en otro. Surgiendo entonces la necesidad de determinar qué Estado es el que tiene la potestad tributaria, si esta corresponde al país donde la empresa ha sido constituida o donde genera rentas.

Al igual que ocurre con el concepto de residencia fiscal, nos podemos encontrar con distintos conceptos de lo que es un establecimiento permanente. En la Unión Europea por establecimiento permanente se entiende un centro de actividades fijo, situado en un determinado Estado miembro, a través del cual, se realiza una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad en otro Estado miembro. Estando los beneficios sujetos a imposición en el Estado miembro en el que está situado en virtud de un tratado bilateral en materia fiscal o, en su defecto, en virtud de la legislación nacional⁸. Mientras que el Tesoro Norteamericano vincula la cuestión de la existencia de un establecimiento permanente en territorio de los EE.UU., a que exista suficiente presencia física, y por tanto, deja de considerar relevante si una entidad realiza o no negocios o actividades comerciales. Es decir, una empresa no residente en EE.UU. que se dedique únicamente a realizar operaciones comerciales, sin tener allí ningún tipo de lugar físico, no sería un establecimiento permanente.

En el caso particular del comercio electrónico la cuestión se complica aún más, ya que hay que determinar qué es en el comercio electrónico un establecimiento permanente. Los dos elementos que podrían constituir un establecimiento permanente en el comercio electrónico serían: el servidor y la página web. Es necesario, por tanto, analizar las características de los mismos así como otras circunstancias –presencia de personal, funciones desarrolladas por el mismo y naturaleza de las actividades desarrolladas- para determinar, si finalmente constituyen o no un establecimiento permanente. También habrá que tener en cuenta la figura del Proveedor de Servicios de Internet (ISP), por si este puede dar lugar a un establecimiento permanente por agente.

⁸ Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes.

FIGURA 1: Determinación del establecimiento permanente en el comercio electrónico



Fuente: adaptado de Casadei (2002).

La OCDE en el artículo 5 del MCOCDE establece que, la expresión “establecimiento permanente”, significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. A la vez que matiza en el apartado 7 de este mismo artículo, que el hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante, o que realice actividades empresariales en ese otro Estado -ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera-, no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.

En el comercio electrónico la idea de permanencia, que se establece al hacer referencia a un establecimiento permanente básico, quiebra. Esta situación no se produce en el comercio tradicional, puesto que la facilidad para la deslocalización, el alto grado de movilidad y el anonimato que ofrece el comercio electrónico no es brindado por el comercio tradicional. El equipo necesario para llevar a cabo una transacción electrónica es únicamente un servidor, al cual tiene acceso cualquier consumidor, siendo indiferente el Estado en el que se encuentran tanto el servidor como el consumidor. Por ello, una empresa puede estar implantada en multitud de países sin necesidad de disponer de infraestructuras físicas en todos los Estados donde opera, ya que las mercancías se transfieren a través de la red, y el pago también se realiza a través de la misma. Es por tanto, que hay que entender o aclarar el concepto de establecimiento permanente ofrecido por el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, y no dejar escapar ningún matiz. Ya que, si resulta complicado vincular sitios

Web y ordenadores a un determinado lugar, mucho más vincularlos a una persona determinada, aún sabiendo que detrás de toda actividad económica siempre tiene que existir una organización, aunque sea unipersonal.

La OCDE en diciembre del año 2000 decidió modificar los comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio, para adaptarlos al comercio electrónico. La modificación da lugar a distinguir, entre el equipo informático o servidor y la página Web. Esta distinción es importante, puesto que la empresa que opera el servidor puede ser diferente de la empresa que lleva a cabo una actividad comercial a través de la página Web.

En el comercio electrónico, por tanto, se pueden ver dos enfoques a la hora de determinar o no la existencia de un establecimiento permanente de una empresa en otra jurisdicción fiscal. Bien, que la página Web sea considerada como un establecimiento permanente de la empresa, o bien, que sea el servidor el considerado como tal. A esta última opción, hay que añadir una serie de casos particulares, como son: que el servidor sea propiedad de la empresa o que esté alquilado por la misma.

Atendiendo al criterio establecido por la OCDE, una página Web, no constituye un establecimiento permanente, al tratarse de una combinación de software y datos electrónicos, que no constituyen por si mismos una realidad tangible. Además, en la mayor parte de los casos la empresa propietaria de la página Web no puede determinar en qué servidor se encuentra almacenada, ni la localización de este (Ruiz, 2001). Por el contrario, el servidor en el cual se encuentran almacenados los datos anteriormente mencionados y a través del cual se tiene acceso a los mismos, si puede ser considerado como un establecimiento permanente.

Las motivaciones que justifican que una página Web no sea considerada como un establecimiento permanente están basadas en el hecho de que un sitio Web no se diferencia mucho de un catálogo de ventas a distancia o de los anuncios publicitarios televisivos. En particular, a través de la misma en muchas ocasiones sólo se pueden realizar los pedidos, y sólo porque se solicitan telemáticamente no puede calificarse la página Web como establecimiento permanente (Casadei, 2002).

El documento de la OCDE “Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model

Tax Convention on Article 5⁹”, también descarta la posibilidad de que la página Web pueda ser considerada como un establecimiento permanente a través de la aplicación del concepto de agente dependiente. Ya que la página Web no es, en sí misma, una “persona”, tal y como esta es definida en el artículo 3 del citado convenio, por tanto, no puede ser considerada tampoco, por esta vía, como un establecimiento permanente.

El servidor puede ser considerado como un establecimiento permanente, porque en el apartado primero del artículo 5, cuando se hace referencia a “lugar fijo de negocios”, debe entenderse tanto en un sentido temporal como espacial -un determinado lugar geográfico-. Atendiendo al punto de vista temporal, se puede observar que una página Web puede abrirse o cerrarse en varias ocasiones y sin que resulte complicado para la empresa. Mientras que el equipo informático que representa el servidor, que puede ser hasta un ordenador portátil, puede moverse con relativa facilidad, con lo cual puede cambiarse de lugar cada cierto periodo de tiempo. Pero este hecho, no impide que pueda estar situado de forma fija en un lugar geográfico determinado por un periodo de tiempo suficiente. Por tanto, el servidor podrá ser considerado un establecimiento permanente, siempre que permanezca en un lugar determinado por un periodo de tiempo suficiente, ya que de esta forma cumple con el requisito de “fijeza” (Bustos *et al.*, 2001).

Un proveedor de servicios o un centro servidor no podrían determinarse como un establecimiento permanente, ya que no tienen capacidad de decisión ni posibilidad de concluir negocios de la empresa. Sólo prestan sus servicios o transmiten información, no son agentes dependientes. Esta figura en el comercio electrónico no es muy utilizada, dado el alto grado de desintermediación que se da en el mismo.

Con carácter general, para determinar la existencia de un establecimiento permanente, es siempre necesaria la intervención humana. Pero si se recurre a los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE, a la parte que hace referencia a los equipos automáticos -los que asimilamos al servidor- se extrae la conclusión de que puede existir un establecimiento permanente aunque las actividades del personal se limiten a la instalación, el manejo, el control y mantenimiento de los equipos informáticos.

⁹ <http://www.oecd.org/dataoecd/46/32/1923380.pdf>, consultada el día 3 de diciembre de 2008.

La pregunta que nos tenemos que hacer es si la presencia física de los trabajadores de la empresa es necesaria en el Estado donde se encuentre el establecimiento permanente o puede realizarse la intervención humana desde otro Estado. Si se piensa en el comercio electrónico, no es difícil concebir la idea de que el equipo informático esté situado en un determinado punto geográfico, y este pueda ser manejado desde otro lugar bastante lejano. Es por ello, que algunos Estados consideran que la actividad económica en un Estado implica la ordenación de activos y recursos humanos en el mismo, mientras que otros consideran que basta con que exista una actividad humana que desarrolla la actividad pero que no es necesaria dicha presencia¹⁰.

Lo que sí parece quedar claro es que debe existir entre las personas que realizan la actividad y la empresa una relación laboral, o bien deben recibir instrucciones de la empresa. Por tanto, si las personas que realizan la actividad necesaria para el buen funcionamiento de los equipos automáticos son ajenas al personal de la empresa, no se cumple el requisito de intervención humana.

Otro punto a analizar con respecto a la existencia o no de un establecimiento permanente, es aquel relacionado con las actividades preparatorias o auxiliares. Ya que si las operaciones comerciales llevadas a cabo a través del servidor constituyen la actividad principal para la empresa, se podrá constatar la existencia de un establecimiento permanente. Por el contrario, si se trata de actividades preparatorias o auxiliares, no se podrá considerar al servidor como un establecimiento permanente. En el comercio electrónico nos podemos encontrar con determinadas actividades comerciales que no serán calificadas como auxiliares o preparatorias, entre las cuales destacan aquellas cuya única función es recopilar información o exponer los bienes y servicios ofrecidos por la empresa. Sin embargo, no se puede hablar de actividad meramente auxiliar o preparatoria, cuando el consumidor puede adquirir los productos a través de la red, pagando a través de la misma y descargándose el producto por el mismo medio. En este supuesto se trata de la actividad principal de la empresa.

El Informe de la Comisión para el estudio de la fiscalidad del comercio electrónico en España ofrece una opinión sobre el concepto de establecimiento permanente que difiere de la propuesta por la OCDE. La Comisión considera que no sólo un servidor puede ser un establecimiento permanente, sino que también se puede

¹⁰ BUSTOS BUIZA, J.A. *et al.*, *op.cit.*, pp. 101.

considerar como tal a la página Web desde la que se realizan las operaciones comerciales por parte de la empresa. Esto sería así, si por lugar fijo entendemos el lugar donde se desarrolle una actividad económica continuada. Es decir, la clave no radica en la permanencia física continuada, sino si se opera económicamente en un Estado de forma continuada (Bustos, 2001).

De la misma opinión son Reino Unido y Portugal, mostrando su desacuerdo con la posibilidad de que un servidor sea un establecimiento permanente. De hecho, parece bastante generalizado el sentir de incomodidad ante esta situación. Ya que por ejemplo, una empresa norteamericana que coloca un servidor en Francia desde el que llega y vende al resto de Europa, únicamente habría de tributar en Francia por el conjunto de las operaciones en Europa. Aún cuando la atribución de beneficios que habría de hacerse es presumiblemente pequeña, parece extraño que se prescindiera de las dos jurisdicciones relevantes económicamente, la de residencia del vendedor y la de la fuente de la renta para optar por una en la que lo único que se hace es colocar, por así decirlo, el repetidor de la señal (González, 2002).

4. CONCLUSIONES

Las operaciones comerciales electrónicas son un fenómeno reciente, a pesar de ello, a las mismas todavía les queda mucho camino que recorrer, pues aún encontramos algunos ciudadanos reticentes hacia la nueva modalidad comercial, sobre todo en aquello relacionado con el pago a través de red. Las razones de su crecimiento las encontramos en las ventajas que presenta el comercio electrónico para compradores y vendedores, los primeros pueden realizar la compra desde sus hogares, evitando desplazamientos, a la vez que obtienen toda la información relativa al producto. Los vendedores, por parte, ven aumentar el número de potenciales clientes, así como pueden beneficiarse de una reducción de costes que puede traducirse en unos precios más competitivos. Éstas razones unidas al fácil y mejor acceso a la información a través de Internet, da lugar a que se produzca una mayor competencia entre las empresas, electrónicas y tradicionales, lo que repercute en beneficios para el consumidor final, ya que los bienes y servicios pueden ser ofertados a un precio final inferior.

En este contexto, se presenta como muy relevante la intervención fiscal del sector público para someter a gravamen la nueva actividad económica, si bien es cierto que para evitar las posibles distorsiones fiscales que pueda provocar el comercio electrónico, sería necesario que los diferentes Estados y organismos internacionales se pusieran de acuerdo a la hora de establecer la normativa básica por la que se ha de regir el mismo. Además, la normativa tributaria que se redacte debería ser una norma flexible, que se pueda adaptar de forma rápida a los cambios en la comercialización de los bienes y servicios a través del comercio electrónico como consecuencia de la innovación en nuevas tecnologías.

En cualquier caso, uno de los principales objetivos a conseguir en el ámbito de la fiscalidad del comercio electrónico es lograr que el principio de neutralidad sea de aplicación, de forma que las operaciones comerciales electrónicas no se vean perjudicadas ni beneficiadas frente al comercio tradicional. Por tanto, en lo referente a la determinación del lugar de tributación de las operaciones comerciales electrónicas es muy importante que exista un consenso a la hora de considerar la residencia fiscal de los sujetos que participan en la operación, y establecer criterios claros sobre lo que puede ser considerado un establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico. En caso de que no exista claridad en la aplicación de los conceptos tributarios mencionados por parte de los Estados, pueden surgir problemas a la hora de determinar el lugar de imposición de la operación electrónica, pudiendo ocurrir tanto situaciones de no tributación como de doble imposición. Tanto si ocurre una u otra circunstancia, los resultados no son los deseados para el sector público, en el caso de no tener que pagar ningún tipo de impuesto sería el principio de suficiencia el que no sería de aplicación. Mientras que si la tributación es doble, se estaría aplicando de forma inadecuada el principio de neutralidad, a la vez que se desincentiva la actividad comercial electrónica.

La aplicación del principio de suficiencia es de gran importancia, ya que esta nueva forma de realizar operaciones comerciales no puede implicar una merma en la recaudación, si los ingresos públicos disminuyeran esto repercutiría negativamente en los servicios que las distintas Administraciones Públicas prestan a los ciudadanos. La existencia de vacíos legales es lo que facilita que tanto las empresas como los consumidores puedan evadir la legislación fiscal, lo que puede dar lugar a importantes pérdidas de recaudación por parte de los Estados. Por lo que de nuevo, remarcamos la importancia del consenso internacional en materia fiscal del comercio electrónico, pues

la facilidad para realizar operaciones comerciales de carácter internacional unido a la dificultad de identificar y localizar a los sujetos que intervienen en la misma, hacen de la tributación del comercio electrónico un importante problema para las administraciones tributarias.

En cualquier caso, para evitar los problemas de elusión o evasión fiscal y por ende de pérdidas importantes de recaudación, los Estados han de desarrollar medidas eficaces para protegerse, y una solución puede llegar a través de políticas fiscales diseñadas específicamente para el comercio electrónico, basadas en la cooperación internacional y en un intenso intercambio de información. No se debe olvidar, que uno de los rasgos principales del comercio electrónico es la internacionalización, por lo que resulta muy complejo diseñar un marco jurídico-tributario que satisfaga a todos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BUSTOS BUIZA, J.A. *et al.* (2001). *Dossier práctico Fiscalidad del Comercio Electrónico*. Madrid: Ediciones Francis y Taylor, pp. 98.
- BRUCE, D. *et al.* (2009). “State and Local Government Sales Tax Revenue Losses from Electronic Commerce”, The University of Tennessee.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2009). *Fiscalidad del comercio electrónico: imposición directa e indirecta*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- CARMONA FERNANDEZ, N.; SERRANO ANTÓN, F. y BUSTOS BUIZA, J.A. (2002). “Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes”, *Documentos*, nº 24/02, Instituto de Estudios Fiscales.
- CASADEI, M. (2002). “La imposición internacional del comercio electrónico”, *Impuestos*, año nº18 nº 2, pp. 166-185.
- CASADEI, M. (2002). “La imposición internacional del comercio electrónico”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, nº 2, pp. 13-32.
- CASANOVA GUASCH, F. (2006). “Problemática en la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico”, *Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº 277, pp. 97-155.

Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo, al Parlamento europeo, al Comité económico y social y al Comité de las regiones sobre Iniciativa Europea de comercio electrónico [COM (97) 157 final], Bruselas, 16-04-1997, pp. 7-10.

COM (98) 374 final. Electronic commerce and indirect taxation.

http://aei.pitt.edu/3428/01/000579_1.pdf

COM (2000) 349: Exposición de motivos de la Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica.

[http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52000PC0349\(02\):ES:HTML](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:52000PC0349(02):ES:HTML)

GONZÁLEZ CARCEDO, J (2003). “El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de potestades tributarias”, *Crónica Tributaria*, nº 106/2003, pp. 31-48.

GONZÁLEZ CARCEDO, J. (2002). “El Comercio Electrónico Internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias”, *Documento de Trabajo, Instituto de Estudios Fiscales*, nº 28.

HORTALÀ I VALLVÉ, J.; ROCCATAGLIA, V. y VALENTE, P. (2000). *La fiscalidad del comercio electrónico*. Valencia: CISS Praxis Profesional, pp. 106.

LAU, C. y HALKYARD, A. (2003). “From E-Commerce to E-Business Taxation”, *Asia-Pacific Tax Bulletin, International Bureau of Fiscal Documentation*, pp. 2-13.

<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/IBFD/UNPAN008624.pdf>

Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista y el Real Decreto 225/2006, de 24 de febrero, por el que se regulan determinados aspectos de las ventas a distancia y la inscripción en el registro de empresas de venta a distancia.

MARTOS, J.J. (2006). *Imposición indirecta del comercio electrónico*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

- MARTOS GARCÍA, J.J. (2007). *Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico: recomendaciones para mejorar el control*. Sevilla: Instituto Andaluz de Administración Pública.
- MINISTERIO DE HACIENDA (2000). *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, IEF. Secretaría del Estado de Hacienda, Madrid, pp. 107.
- NOCETE CORREA, F.J. (2006). “La fiscalidad internacional del comercio electrónico”, *Crónica tributaria*, nº 120, pp. 111-136.
http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/120_Nocete.pdf
- OCDE, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS (1998). “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”.
- OLIVIER CUELLO, R. (1999). *Tributación del comercio electrónico*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- OLIVIER CUELLO, R. (2009). “Fiscalidad internacional y comercio electrónico”, *IDP: Revista de Internet, Derecho y Política*.
http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n9_oliver/n9_oliver_esp
- ONTSI (2011). *Tecnologías de la Información y las Comunicaciones en las PYMES y grandes empresas españolas*, <http://www.red.es/media/registrados/2011-03/1299748229562.pdf?acceptacion=422f09b5755c4a5db80e7ed5729e3479>
- ONTSI (2010). *Estudio sobre Comercio Electrónico B2C 2010*, <http://www.red.es/media/registrados/2010-11/1288789343549.pdf?acceptacion=a1408615af86d805ac71da620cbf5257>
- PAREDES GÓMEZ, R. (2002). “El impuesto sobre sociedades en la Unión Europea: situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década”, *Documentos de trabajo Instituto de Estudios Fiscales*, nº 26/02.
- RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. (2001). “La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa”. *Documentos de trabajo, Instituto de Estudios Fiscales*, nº 6.
- ROSEMBUJ, T. (2007). “Intangibles y precios de transferencia (A propósito de la Section 482 del I.R.C. y la nueva reglamentación 2007 del Tesoro de los EE.UU.)”, *Crónica Tributaria*, nº 125/2007, pp. 107-147.

http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/125_intangibles.pdf

RUIZ BAÑA, M.L. (2001). “El comercio electrónico y la imposición directa”, *Derecho Tributario*, nº extra 4, pp. 341-359.

SERRANO ANTÓN, F. (2006). “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”, *Documentos nº 18/06, Instituto de Estudios Fiscales*.

UE (1997). “Iniciativa europea de comercio electrónico”. COM (97) 157 final.

http://eurlex.europa.eu/smartapi/cgi/sga_doc?smartapi!celexplus!prod!DocNumber&type_doc=COMfinal&an_doc=1997&nu_doc=157&lg=es

WISEMAN, A.E. (2000). *The Internet economy: access, taxes and market structure*. Washington: Brookings Institution Press.