
LA FISCALIDAD INTERNACIONAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Francisco José Nocete Correa
Becario de Investigación (FPU)
Universidad de Granada

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. EL COMERCIO ELECTRÓNICO. 2.1. Delimitación conceptual: aproximación a un concepto tributario propio de comercio electrónico. 2.2. Consecuencias derivadas de la realización de operaciones de comercio electrónico en materia de Imposición Directa. La necesaria perspectiva internacional. 3. LA TRIBUTACIÓN DIRECTA INTERNACIONAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. 3.1. Las propuestas de adaptación del modelo de Tributación Directa Internacional al comercio electrónico: del *bit tax* al espacio libre de impuestos. 3.2. Dificultades derivadas de transacciones electrónicas en materia de Imposición Directa y su posible reducción a categorías clásicas de la doble imposición internacional. 3.2.1. *Dificultades en la calificación: cánones y beneficios empresariales.* 3.2.2. *Dificultades en la localización: el establecimiento permanente.* 3.2.3. *Dificultades en la cuantificación: los precios de transferencia.* 4. COMERCIO ELECTRÓNICO Y FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL. 4.1. Planteamiento: elusión y evasión fiscal. 4.2. El comercio electrónico como mecanismo de elusión fiscal internacional. 4.3. El comercio electrónico como mecanismo de evasión fiscal internacional: el control de las transacciones electrónicas.

1. INTRODUCCIÓN

Las nuevas tecnologías despliegan en la sociedad actual un importante papel como herramientas útiles en el desarrollo de nuestras actividades cotidianas, tanto personales como profesionales. Esta incidencia se ha manifestado también respecto a muy diversas áreas de conocimiento científico, surgiendo líneas de investigación dedicadas al análisis de las consecuencias que, para cada una de ellas, pueda derivarse de la adopción de estas nuevas tecnologías.

En nuestro ámbito de conocimiento, se han suscitado, fundamentalmente, dos tipos de cuestiones:

- Las consecuencias tributarias que pueden derivarse de la realización de transacciones comerciales electrónicas, centrandó su atención en los problemas de adecuación que podrían surgir respecto a las figuras impositivas y categorías tributarias tradicionales.
- Las posibilidades que estas nuevas tecnologías ofrecen como mecanismo para agilizar el cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente, así como para establecer nuevas vías de información y control por parte de la Administración.

El presente trabajo asume como objeto de estudio la primera de las cuestiones planteadas que, no obstante debido a su amplitud, se limitará al estudio de la problemática relativa al comercio electrónico en el ámbito de la imposición directa, poniendo un especial énfasis en el estudio de los problemas de fiscalidad internacional que en el seno de la misma se suscitan y, muy especialmente, en la incidencia que esta nueva forma de comercialización de bienes y servicios haya podido tener como factor de potenciación del fraude fiscal y de crisis de los conceptos clásicos de la fiscalidad internacional.

2. EL COMERCIO ELECTRÓNICO

2.1. Delimitación conceptual: aproximación a un concepto tributario propio de comercio electrónico

La primera dificultad que encontramos a la hora de realizar cualquier estudio en materia de comercio electrónico es de carácter terminológico, debido a la pluralidad de expresiones novedosas que se utilizan en el contexto tecnológico que le es propio.

Sin necesidad de entrar en consideraciones de mayor calado, baste por el momento con saber que el comercio electrónico es uno de los denominados *servicios de la sociedad de la información*, que han sido definidos a nivel comunitario (1) y en la normativa interna española (2) como «cualquier servicio prestado a distancia, normalmente a título oneroso, mediante un equipo electrónico para el tratamiento (incluida la compresión digital) y el almacenamiento de datos, y a petición individual del receptor del servicio».

La prestación de estos servicios de la sociedad de la información, entre los que se incluye la posibilidad de realizar operaciones de comercio electrónico, es posible gracias a la utilización de tecnologías telemáticas, surgidas del aprovechamiento práctico conjunto de los conocimientos científicos existentes en materia de informática y telecomunicaciones, cuyo exponente principal, aunque no exclusivo, es *Internet*. Entre las características inherentes a estas nuevas tecnologías destacan por su trascendencia la *digitalización*, que permite la conversión de cualquier tipo de datos en números dígitos, la *interactividad*, que permite la actuación recíproca e inmediata de los usuarios sin necesidad de su presencia física y, por último, el *anonimato*, que posibilita la utilización de aquellas tecnologías sin necesidad de que trasciendan los datos personales de los usuarios.

Junto a las dificultades terminológicas surgen, ineludiblemente, las conceptuales, que no se residen en la falta de una definición de qué sea aquello a lo que llamamos comercio electrónico, sino en la necesaria delimitación de un concepto de comercio electrónico que ponga de manifiesto los problemas que el mismo plantea para una determinada área de conocimiento, en nuestro caso para el Derecho Financiero y Tributario.

En una primera aproximación al concepto de comercio electrónico, observamos el predominio de una acepción amplia del mismo según la cual aquél comprendería todas las actividades, tanto precedentes como subsiguientes a la venta de un determinado bien o a la conclusión de cualquier otro contrato (publicidad, información previa a la finalización del contrato, medios de pago, asistencia post-venta, etc.), siempre que el mismo se

(1) Directivas 98/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de junio de 1998, 98/84/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de noviembre de 1998 y 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 8 de junio de 2000.

(2) Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico.

concluya por vía electrónica (3) o que los bienes comercializados fueren susceptibles de serlo por medios telemáticos, esto es, se trate de bienes digitalizados o digitalizables (4).

Entendemos que esta acepción de comercio electrónico es criticable desde una perspectiva tributaria, en la medida que manifiesta un mayor interés por los aspectos jurídicos de naturaleza civil y mercantil que este fenómeno plantea que sobre aquellos otros de naturaleza tributaria.

En nuestro ámbito de conocimiento, las únicas actividades comerciales que nos interesan son aquellas que manifiestan una capacidad económica susceptible de ser sometida a gravamen, razón que justifica la exclusión en la formulación de un concepto tributario de comercio electrónico de todas aquellas actividades que, como las de publicidad, no manifiestan riqueza alguna.

Además, entendemos que, en esa formulación de un concepto fiscalmente relevante de comercio electrónico, el aspecto realmente novedoso no es tanto el relativo a la naturaleza de los bienes que son objeto de transacción como el concerniente al medio a través del cual se efectúa la misma (5), esto es, mediante la utilización de tecnologías telemáticas.

Así pues, consideramos que, desde una perspectiva tributaria, no tiene sentido continuar haciendo referencia a la dicotomía comercio electrónico *on line* y *off line*, puesto que, en la medida que los bienes sean transmitidos en soporte material por cauces tradicionales, no estaremos ante un supuesto de comercio electrónico, por mucho que los bienes transmitidos sean digitales, sino ante un supuesto de comercio tradicional que no plantea ninguna problemática fiscal nueva ni requiere de la adaptación de los conceptos tradicionalmente utilizados en nuestra disciplina (6).

En consecuencia consideramos que, desde un punto de vista tributario debemos entender por comercio electrónico el constituido por aquellas transacciones de bienes o prestaciones de servicios, indicadoras de capacidad económica, en las que la transmisión del bien o la prestación del servicio se realizan, íntegramente, mediante la utilización de tecnologías telemáticas.

2.2. Consecuencias derivadas de la realización de operaciones de comercio electrónico en materia de Imposición Directa. La necesaria perspectiva internacional

La comercialización electrónica de bienes y servicios ha supuesto la aparición de nuevos factores operativos que eran, cuando menos, parcialmente desconocidos en las rela-

(3) En este sentido, SACERDOTI identifica al comercio electrónico con el conjunto de cada transacción, esto es, de cada operación comercial, desarrollada mediante una infraestructura digital. SACERDOTI, G.: «Introduzione: il commercio elettronico tra autonomia privata, interventi statali e iniziative internazionali», en MARINO, G. y SACERDOTI, G. (Directores): *Il commercio elettronico (profili giuridici e fiscali internazionale)*, EGEEA, Milán, 2001, págs. 4 y 5.

(4) Tal es la opinión de CORABI, que centra su definición en el tipo de bienes que son susceptibles de ser comercializados por medios telemáticos. CORABI, G.: *Il commercio elettronico e la crisi della fiscalità internazionale*, IPSOA, Milán, 2000, págs. 4 y SS.

(5) En este sentido VALERO LOZANO, N.: «La fiscalidad del comercio electrónico como elemento de globalización económica», *Canarias Fiscal*, núm. 20, 2001, pág. 5.

(6) Piénsese que en aquellos casos en los que, tras una contratación desarrollada telemáticamente, se produce la traslación del bien por cauces tradicionales no se están introduciendo ningún tipo de factor fiscalmente diverso a los presentes, desde hace ya bastante tiempo, en las contrataciones que se realizaban por vía telefónica, que no plantean ninguna problemática tributaria especial distinta de la que pudiera corresponder a las denominadas «ventas a distancia».

ciones comerciales tradicionales. Se trata de la desmaterialización de los bienes que son objeto de comercio, que permite una transmisión directa entre empresario y consumidor, así como de la eliminación de los intermediarios que operarían si esa transmisión se realizase por cauces tradicionales.

La presencia de estos dos factores ha favorecido la deslocalización de las actividades económicas y la creación de un mercado global que pone de manifiesto problemas para cuya solución se hace insuficiente el recurso a las medidas unilaterales que un determinado Estado pueda adoptar basándose en criterios de territorialidad o soberanía.

Así ha ocurrido también en el plano fiscal, donde todas las consecuencias derivadas de la realización de operaciones de comercio electrónico parecen reconducirse a una sola: la *disminución de los ingresos tributarios*, que se ha venido atribuyendo a la concurrencia de cuatro tipos de dificultades.

a) *Dificultades en la calificación de las rentas obtenidas por la realización de transacciones telemáticas*

Se basan en el diferente tratamiento fiscal que pudiera corresponder en función de que nos encontrásemos ante la venta o la cesión de uso de un determinado bien. Como señala GARCÍA CALVENTE (7) esta distinción no genera problemas tributarios a nivel interno, como máximo se podrá discutir la calificación de las cantidades obtenidas como rendimiento de actividad económica o como rendimiento del capital mobiliario, pero, en cualquier caso, estarán sujetas a tributación conforme a las categorías tradicionales existentes en los correspondientes impuestos nacionales.

Los problemas se generan en el ámbito del comercio internacional, pues de la calificación de la operación como compraventa o cesión de uso se puede hacer depender el sometimiento a la soberanía fiscal de uno u otro Estado.

b) *Dificultades en la localización de las actividades comerciales telemáticas*

Los problemas se plantean en la identificación del lugar de ejercicio de la actividad empresarial cuando en la transacción intervienen sujetos situados en diversas jurisdicciones fiscales, pues vuelven a surgir dudas sobre el reparto de la soberanía tributaria.

c) *Dificultades en la cuantificación de las transacciones telemáticas*

Los problemas en este sentido surgen a la hora de atribuir un determinado valor económico a las transacciones realizadas vía telemática y a los bienes de naturaleza intangible comercializados por este cauce, sobre todo cuando las mismas se concluyen entre sociedades vinculadas entre sí.

(7) GARCÍA CALVENTE, Y.: «Fiscalidad del Comercio electrónico», en *Contribuciones a la economía de La Economía de Mercado, virtudes e inconvenientes*, 2002 (disponible en www.eumed.net/cursecon/colaboraciones/index.htm).

d) *Dificultades en el control de las transacciones telemáticas*

Se residencia en la dificultad de conocer el número exacto de transacciones comerciales electrónicas realizadas, debido a la disminución en el número de intermediarios que intervienen en este tipo de operaciones, por contraposición a los cauces comerciales tradicionales, y a la consiguiente mengua en los datos que aquellos están obligados a suministrar a las administraciones tributarias.

Al mismo tiempo, el desarrollo de nuevos medios de pago de naturaleza electrónica ha supuesto la obstaculización del rastreo de las transacciones comerciales realizadas, dificultando la localización de la corriente económica generada por aquellas, muy especialmente en aquellos casos en los que los fondos utilizados procedan de entidades bancarias situadas en paraísos fiscales.

Las dificultades que acabamos de señalar no constituyen problemáticas fiscales que fueran desconocidas antes de la difusión del comercio electrónico, y así, por lo que respecta a las tres primeras, nos reconducen al análisis de categorías jurídicas de sobra conocidas en el campo de la fiscalidad internacional y, más concretamente, en materia de doble imposición internacional. En cuanto a las dificultades para conocer el número exacto de operaciones de comercio electrónico realizadas, podemos afirmar que, desde un punto de vista sustancial, no plantean problemáticas tan novedosas que nos lleven a afirmar la inexistencia de situaciones semejantes en el comercio tradicional (8).

Habiendo descartado que el comercio electrónico suponga el surgimiento de nuevos problemas desde un punto de vista tributario sustantivo (9), en tanto que las rentas generadas por la realización de operaciones de este tipo se calificarán conforme a las categorías ya existentes a nivel interno y se integrarán en los impuestos tradicionales existentes en cada Estado, quedaría por identificar cuál es el aspecto del comercio electrónico realmente innovador desde una perspectiva tributaria, aspecto que nosotros residenciamos en su carácter internacional (10).

En concreto, en los siguientes apartados, centraremos nuestra atención en el estudio de los problemas derivados del comercio electrónico en el ámbito de la imposición directa (11), en el que, como tendremos ocasión de comprobar, adquiere mayor virtualidad, si cabe, la necesidad de adoptar una perspectiva internacional, pues los supuestos problemáticos se plantean cuando los sujetos que realizan la transacción electrónica operan desde Estados diferentes.

(8) Baste con mencionar las dificultades que, por ejemplo, se pueden plantear a la hora de determinar con exactitud el número de transacciones realizadas en un local de copas o el número de prestaciones de servicios realizadas por un fontanero cuando en ambos supuestos no se cumplen escrupulosamente las obligaciones de facturación que a los mismos corresponden.

(9) Entendemos, con el profesor FERREIRO, que son normas de Derecho tributario material o sustantivo las que regulan el nacimiento, sujetos, contenido, y extinción de las obligaciones tributarias, así como las que establecen y regulan obligaciones accesorias de carácter pecuniario. FERREIRO LAPATZA, J. J.: *Curso de Derecho Financiero Español, Vol. II, Derecho Tributario*, vigésimo tercera edición, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 24.

(10) Este parece ser el sentir unánime de la doctrina científica que se ha ocupado del estudio de la fiscalidad del comercio electrónico y que finalmente se ha plasmado en el Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española, donde se afirma que, frente a la excesiva vinculación de los sistemas tributarios a la idea de soberanía nacional, la sociedad de la información constituye una realidad totalmente internacionalizada. *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, IEF, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, 2000.

(11) Nuestro estudio se centra, por tanto, en las rentas percibidas por sujetos pasivos como consecuencia de la realización por los mismos de actividades de carácter empresarial o profesional.

Además, es en esta esfera de imposición donde confluyen los conceptos tradicionales de la fiscalidad internacional que pueden necesitar de un análisis dirigido a permitir su adaptación al actual contexto telemático, procurando así alcanzar un reparto ecuánime de la base imponible entre las diversas jurisdicciones fiscales implicadas a la par que evitando la proliferación de fenómenos de doble imposición.

Desde esta misma perspectiva internacional deberán ser analizados los problemas de control derivados de la realización de operaciones de comercio electrónico, pues es en el ámbito internacional donde estas operaciones presentan su mayor potencial defraudatorio.

3. LA TRIBUTACIÓN DIRECTA INTERNACIONAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

3.1. Las propuestas de adaptación del modelo de Tributación Directa Internacional al comercio electrónico: del *bit tax* al espacio libre de impuestos

El modelo de tributación directa internacional se fundamenta en la mutua autolimitación de la soberanía tributaria de los Estados, que tiene lugar por medio de la suscripción de Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional, basados, en su mayor parte, en el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional (12), en el que se establecen los criterios en función de los cuales se deberá proceder al reparto de la soberanía tributaria entre los distintos Estados que presentan conexión con un determinado presupuesto de hecho, criterios que se aplicaban en un contexto internacional en el que los bienes objeto de comercialización presentaban una naturaleza tangible.

Ante la aparición del comercio electrónico internacional y la consiguiente desmaterialización de los bienes que constituyen su objeto, han surgido voces que han declarado la insuficiencia o inadecuación de esos criterios clásicos para solventar los nuevos problemas que parecían surgir en este nuevo contexto, formulándose diversas propuestas de modificación del modelo de tributación internacional.

La primera propuesta se fundamentaba en el establecimiento de un tributo específico (*bit tax*) sobre las informaciones que en formato digital circulan por las redes telemáticas. En concreto, como muy bien expresa GARCÍA NOVOA (13), este tributo se exigiría por los Estados de residencia de los compradores de bienes y servicios digitales adquiridos por medios electrónicos, siendo su finalidad la de asegurar a aquellos Estados un cierto nivel de recaudación que compense la disminución que el aumento de las transacciones electrónicas genera.

Asumiendo como propias las múltiples críticas que la doctrina ha realizado respecto de esta figura (14), queremos centrar nuestra atención en las consecuencias que de su

(12) En adelante MCOEDE.

(13) GARCÍA NOVOA, C.: «Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico», *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2001, pág. 9 de la edición electrónica (disponible en www.westlaw.es).

(14) Ver por todos FALCÓN TELLA, R.: «Tributación e *Internet*: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones, en su caso, como alternativa al *bit tax*», *QF*, núm. 10, 1998.

aceptación se derivaría en materia de imposición directa, en tanto que supone el desplazamiento de la carga impositiva hacia el comprador de los bienes digitalizados (15) como forma de compensar la disminución de recaudación que se produce al renunciar a someter a gravamen las rentas percibidas por el vendedor.

La propuesta de *bit tax* implica una abdicación de la soberanía tributaria en materia de imposición directa mediante la cual los Estados renunciarían a gravar índices directos de capacidad económica, sustituyéndolos por una imposición indirecta sobre el comprador que, además, no se basa en ningún índice objetivo de capacidad contributiva, al pretender gravar indiscriminadamente cualquier transmisión de datos digitales.

La otra gran propuesta en materia de tributación del comercio electrónico es la que aboga por la exención de las rentas generadas por la realización de este tipo de operaciones, lo que además de suponer nuevamente la renuncia a la soberanía tributaria de los Estados, implica, en palabras de FALCÓN TELLA (16), generar una competencia desleal hacia otras formas de comercio y de prestación de servicios que probablemente van a permanecer muchos años paralelamente al comercio electrónico y en competencia con éste.

Como certeramente apunta el profesor GARCÍA NOVOA (17), estas propuestas de exención total están más en la línea de un sistema fiscal como el norteamericano, donde los supuestos de exención y no sujeción, lejos de responder a motivaciones de interés general o capacidad económica, son normalmente fruto de las presiones de los grupos económicos, que en el propio de la tradición continental europea.

Como podemos observar, las propuestas realizadas hasta el momento en materia de tributación del comercio electrónico parecen admitir como única solución posible la renuncia de los Estados al ejercicio de su soberanía tributaria, renuncia aún más acen tuada en materia de imposición directa y que se intenta justificar por la existencia de dificultades de carácter técnico que impiden un control efectivo de las operaciones de comercio electrónico.

En nuestra opinión, las dificultades técnicas o de control derivadas de la realización de operaciones de comercio electrónico no pueden justificar, en ningún caso, dicha renuncia, razón por la que consideramos que las propuestas examinadas son insuficientes y ponen de manifiesto la necesidad de basar en principios sólidos, de clara inspiración jurídico tributaria, las actuaciones que se deban realizar en materia de fiscalidad directa del comercio electrónico.

Tanto los EEUU como la UE han puesto de manifiesto la importancia de los principios clásicos de la fiscalidad internacional a la hora de determinar el régimen fiscal aplicable al comercio electrónico, llegando a formular, en la declaración conjunta de 5 de diciembre de 1997, la necesidad de que la tributación del comercio electrónico sea clara, consistente, neutral y no discriminatoria (18). En esta misma línea, ha sido el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE el que, en la Conferencia de Ottawa (19), ha afirmado ro-

(15) Estaríamos, en consecuencia, ante el gravamen de un «supuesto» índice indirecto de capacidad económica, es decir, ante un caso de imposición indirecta.

(16) FALCÓN TELLA, R.: *op. cit.*, pág. 6.

(17) GARCÍA NOVOA, C.: *op. cit.*, Pág. 8.

(18) Aspectos que ya habían sido previamente afirmados por ambos sujetos. En el caso de EEUU por el Departamento del Tesoro a través de la *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*, de noviembre de 1996, y en el caso europeo por medio de la Comunicación de la Comisión (COM 157/1997) relativa a la *Iniciativa Europea en Comercio Electrónico*.

(19) *A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce*, 7-9 de octubre de 1998, Ottawa (Canadá).

tundamente la necesidad de extrapolar al ámbito del comercio electrónico los principios fiscales sobre los que se sustenta la tributación del comercio internacional y que gozan de la aceptación y reconocimiento de la comunidad internacional.

En definitiva, se afirma que sólo a través del respeto a los principios de neutralidad, eficiencia, equidad, flexibilidad, certeza y simplicidad se podrá adoptar un modelo de tributación del comercio electrónico no discriminatorio que sea capaz de preservar la soberanía fiscal de los Estados así como de asegurar un reparto equitativo de la base imponible entre los mismos y evitar situaciones de doble imposición.

3.2. Dificultades derivadas de transacciones electrónicas en materia de Imposición Directa y su posible reducción a categorías clásicas de la doble imposición internacional

Como advertimos en otro lugar, al identificar las que, en nuestra opinión, constituyen las principales dificultades fiscales surgidas por la difusión de la comercialización telemática de bienes y servicios, constatamos que muchas de esas dificultades están relacionadas con la problemática derivada de la necesidad de delimitar correctamente la soberanía tributaria de los Estados.

En virtud de esta consideración, creemos conveniente analizar la posibilidad de subsumir tales dificultades dentro de categorías que han sido utilizadas tradicionalmente en el ámbito de la fiscalidad internacional para la consecución de la precitada finalidad, al objeto de conocer si es posible su aplicación en un contexto comercial telemático, ya sea respetando la actual configuración de estas figuras, ya sea mediante una modificación de las mismas que permita su adaptación en este nuevo ámbito tecnológico.

3.2.1. Dificultades en la calificación: cánones y beneficios empresariales

El correcto funcionamiento del sistema de distribución de la potestad impositiva diseñado por los convenios para evitar la doble imposición requiere, con carácter previo, que los Estados califiquen de manera homogénea los rendimientos susceptibles de ser sometidos a gravamen, que en el caso de desarrollo de actividades comerciales responderán a las categorías de canon o beneficio empresarial, según se esté retribuyendo la cesión del uso de derechos de propiedad intelectual o la adquisición de un determinado bien o servicio.

Los principales problemas de calificación surgen cuando el objeto de la transacción es un bien o servicio tecnológico, debido a la mayor importancia que en los mismos juega el elemento intelectual, lo que ha propiciado que este haya sido uno de los aspectos más debatidos en materia de fiscalidad del comercio electrónico, especialmente cuando el objeto de este comercio lo constituyen programas informáticos.

El artículo 12 del MCOCDE para evitar la doble imposición internacional define los cánones como «las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas».

En los comentarios realizados a aquel artículo se pretende dejar claro que la calificación de las rentas se deberá realizar atendiendo a la naturaleza de los derechos que son

objeto de transacción, atendiendo a lo establecido en el correspondiente contrato y siendo indiferente el medio a través del cual se produce aquélla (20).

En consecuencia, en el caso de los programas de ordenador, estaremos ante *cánones* cuando lo transferido sea la facultad de uso de los derechos de propiedad intelectual de carácter económico de un determinado programa, manteniendo el cedente la propiedad del mismo (21).

Nos encontraremos ante *beneficios empresariales*, cuando se produzca la transmisión plena de los derechos, tanto los de naturaleza económica como los de propiedad intelectual que recaen sobre el mismo, así como cuando el objeto de la cesión sea el uso personal de un programa de ordenador.

La abundante casuística existente en esta materia ha sido analizada en el Documento de la OCDE titulado «Caracterización de las transacciones en el comercio electrónico», de febrero de 2001, en el que se distinguen hasta un total de veintiocho categorías de transacciones típicas de comercio electrónico al objeto de calificarlas como beneficios empresariales o cánones (22).

La diferente calificación despliega sus efectos a la hora de proceder al reparto de la potestad tributaria ante supuestos de doble imposición. Así, si bien el régimen establecido para beneficios empresariales y cánones en los artículos 7 y 12 del MCOCDE, respectivamente, parecen conducir a un mismo resultado, el de la tributación exclusiva en el Estado de residencia del perceptor o beneficiario efectivo de los mismos, la importancia de la calificación reside en las reservas que muchos Estados han formulado ante el criterio mantenido en el artículo 12 del Modelo, adoptando un régimen de tributación compartida que permite el sometimiento a gravamen de los cánones en el Estado de la fuente a unos tipos reducidos que varían en función de los Estados firmantes (23).

De las aseveraciones realizadas hasta el momento se desprende que los problemas de calificación de rentas a nivel internacional entre cánones y beneficios empresariales no sólo no constituyen un problema exclusivo en el campo del comercio electrónico, sino que existen con absoluta independencia del canal comercial utilizado en una determinada transacción, en tanto que el factor del que se hace depender tal calificación es la naturaleza de los derechos que son objeto de comercio.

Así acaece incluso en el supuesto que ha sido objeto de una mayor atención, el relativo a la calificación de las rentas obtenidas como consecuencia de la comercialización de los programas de ordenador, donde queda patente que los problemas surgen en virtud de su carácter tecnológico y de los derechos de propiedad intelectual que son inherentes al mismo, siendo indiferente la vía de comercialización utilizada.

(20) Además de facilitar la labor de calificación de rentas, los comentarios muestran su interés por garantizar una aplicación plena del principio de neutralidad.

(21) Nos encontramos ante una cesión de uso que otorga al cesionario el derecho a explotar comercialmente el producto del ingenio que constituye su objeto.

(22) La clasificación completa puede consultarse en DELGADO GARCÍA, A. M.^a y OLIVER CUELLO, R.: «La fiscalidad en el comercio electrónico», *Información Fiscal*, núm. 49, 2002.

(23) Este es el caso de la mayoría de convenios suscritos por España, en los que se establece la aplicación de unos tipos máximos de imposición que van desde el 3 al 20 por ciento.

En el ámbito europeo, la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros, plenamente efectiva a partir de 1 de julio de 2005, establece la exención en el Estado de la fuente. A partir de la indicada fecha, España goza de un período transitorio prorrogable de seis años para aplicar un tipo máximo del 10 por ciento sobre cánones.

3.2.2. *Dificultades en la localización: el establecimiento permanente*

La actividad de localización consiste, fundamentalmente, en fijar el lugar desde el que un operador económico está desarrollando su actividad comercial y tiene por finalidad la determinación del Estado al que corresponderá someter a gravamen los rendimientos derivados del ejercicio de tal actividad por aplicación de los criterios de fuente y residencia, diseñados conforme a los principios básicos de asignación impositiva internacional (24).

Cuando el lugar de desarrollo de la actividad comercial, y consecuentemente de generación de las rentas, coincide con la residencia procede la completa atribución de la soberanía impositiva al Estado de residencia del contribuyente, que someterá a gravamen la totalidad de las rentas obtenidas por el mismo. La condición de residente se determina por aplicación de la legislación interna de los Estados, lo que podría dar lugar a la consideración de un mismo sujeto como residente en varios Estados, razón por la que el MCOCDE contempla en su artículo 4 una serie de criterios para determinar el Estado de residencia (25).

No obstante, las mayores dificultades aparecen cuando el Estado en el que se generan las rentas derivadas del ejercicio de una actividad no es el mismo que constituye la residencia de su perceptor, dificultades que nos sitúan ante el fundamento que justifica la tributación de las rentas en el Estado de la fuente.

Así pues, con carácter previo a la aplicación de los mecanismos tendentes a eliminar las situaciones de doble imposición que surgen por la aplicación simultánea de los criterios de fuente y residencia, se hace necesario establecer en virtud de qué parámetros se puede afirmar que unas rentas han sido generadas en un determinado lugar y no en otro. En este sentido, la configuración del concepto de establecimiento permanente como centro de atribución de los beneficios empresariales obtenidos por sujetos no residentes es la que ha determinado que, para este tipo de rentas internacionales, prevalezca la imposición en el Estado de la fuente frente al de residencia.

El concepto de establecimiento permanente

El MCOCDE contempla en su artículo 5 el concepto general de establecimiento permanente, que sería el constituido por un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad. En consecuencia, la existencia de un estable-

(24) Se trata del *principio personalista* y del *principio de territorialidad*. El primero implica la tributación de la renta mundial obtenida por el contribuyente en el Estado con el que presente una conexión de carácter subjetivo (residencia o nacionalidad). El segundo supone la tributación en un Estado de unas determinadas rentas por concurrir en las mismas una circunstancia de carácter objetivo, como es el haber sido generadas en dicho Estado.

(25) Estos criterios, que solucionan de una forma bastante satisfactoria la localización de la residencia del contribuyente cuando el mismo es una persona física, plantean mayores problemas cuando no nos encontramos ante una persona física, al acudir al criterio residual de la sede de dirección efectiva.

Estos problemas se acrecientan cuando nos referimos a empresas que desarrollan sus actividades a través de medios telemáticos, al poder situarse esa sede de dirección efectiva simultáneamente en distintos lugares del planeta, sin que tampoco nos podamos guiar por la residencia señalada por la propia empresa virtual, en la medida que pudiera designar un territorio de conveniencia. Las alternativas en esta materia pasan por acudir a nuevos criterios de residencia, por ejemplo, el de la legislación bajo la que se constituyó la sociedad.

cimiento permanente requiere de la presencia de un elemento estático (lugar fijo de negocios) y un elemento dinámico (desarrollo de una actividad empresarial a través del mismo).

Este artículo se completa con la enunciación expresa de ciertos supuestos en los que se considera que existe establecimiento permanente (sedes de dirección, sucursales, oficinas, etc.), y con una delimitación negativa de aquellos otros supuestos en los que se predica la inexistencia del mismo, debido principalmente al carácter accesorio de estos lugares respecto de la actividad principal (almacenes, depósitos, realización de actividades de carácter preparatorio o auxiliar, etc.), para referirse después a la actuación a través de agente dependiente (constituye establecimiento permanente) e independiente (no implica la existencia de establecimiento permanente) y terminar contemplando el supuesto de la empresa matriz y filial residentes en Estados distintos.

Identificado el establecimiento permanente y siendo, por tanto, posible la tributación en el Estado de la fuente, sólo restaría determinar las rentas que se consideran obtenidas por el mismo, que serán las que integrarán la base imponible sujeta a imposición en aquel Estado. La forma de realizar esta determinación se contempla en el artículo 7 del MCOUDE, que hace mención a los beneficios que el establecimiento permanente habría obtenido en caso de ser una empresa independiente que realizase actividades similares a aquellas desarrolladas por la empresa de la que depende. Se pueden vislumbrar ya las dificultades que tal determinación plantea y que conectan, en cierta medida, con la problemática derivada de los precios de transferencia, a los que más tarde nos referiremos (26).

Establecimiento permanente y comercio electrónico

La incidencia del concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico ha sido objeto de varios estudios en el seno de la OCDE (27) que centran su atención en la posibilidad de adaptar este concepto clásico de la fiscalidad internacional al contexto de las transacciones comerciales telemáticas, poniendo especial atención en la posibilidad de considerar como establecimiento permanente una página *Web* o el servidor que alberga la misma.

En cuanto al supuesto constituido por la utilización de una *página Web* para la realización de operaciones comerciales, se descarta que la misma pueda constituir un su-

(26) La OCDE, en su informe *Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*, de febrero de 2001, ha analizado este aspecto en el ámbito del comercio electrónico, señalando que la cantidad de beneficios atribuibles a un establecimiento permanente dependerá de la naturaleza de las funciones asumidas por el mismo, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos empresariales asumidos, distinguiendo, a su vez, cuatro supuestos de actividad comercial electrónica desarrollada por un establecimiento permanente.

Sobre este particular es de especial interés el análisis que de este informe realiza DURÁN RODRÍGUEZ, V.: «Los precios de transferencia en el ámbito del comercio electrónico», en SERRANO ANTON, F. (Coord.): *Fiscalidad Internacional*, CEF, Madrid, 2001, págs. 687 y ss.

(27) Se trata de los siguientes documentos:

– «Electronic commerce: Application of the existing Permanent Establishment definition» (octubre de 1999).

– «The application of the Permanent Establishment definition in the context of electronic commerce» (marzo de 2000).

– «Clarification on the application of the permanent establishment in E-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5» (diciembre de 2000).

puesto de establecimiento permanente por ausencia del elemento estático. El sitio *Web* no es sino una combinación de software y datos electrónicos que no constituye por sí mismo una propiedad tangible, careciendo, en consecuencia, de una localización física que pueda permitir su consideración como lugar fijo de negocios.

Del mismo modo, se ha descartado la posibilidad de considerar a la página *Web* como agente dependiente capaz de cerrar tratos por cuenta de su comitente, ya que no nos encontramos ante una persona en el sentido otorgado a tal expresión en el artículo 3 del MCOCDE.

Por lo que respecta al *servidor*, entendido como el equipo informático en el que se hospedan una o varias páginas *Web*, se admite la posibilidad de que pueda constituir un establecimiento permanente, cuando la empresa que realiza las transacciones a través de la *Web* alojada en el mismo lo posea (28) y pueda operarlo, siempre que, además, concurren las demás condiciones que el artículo 5 MCOCDE exige para configurar un establecimiento permanente, esto es, que ese lugar de negocios sea fijo, que a través del mismo se desarrolle todo o parte de la actividad empresarial y que las funciones desarrolladas no sean meramente auxiliares o preparatorias.

En cuanto al requisito de fijeza, como indica RODRÍGUEZ ONDARZA (29), se entiende que el mismo concurre siempre que el servidor esté constituido por un equipo material básico que esté localizado en un sitio determinado en el Estado de la fuente y permanezca en el mismo por un período de tiempo suficiente. Es irrelevante que el servidor posea un carácter esencialmente móvil (por ejemplo, un ordenador portátil), siempre que de hecho no sea movido, del mismo modo que tampoco se requiere que el equipo informático sea sometido a intervención humana, asimilándose a determinadas actividades automáticas.

Por último, la consideración del servidor como un sistema telemático de transmisión de información carente de capacidad de decisión respecto de las operaciones comerciales realizadas por la empresa a través de la página *Web* ubicada en el mismo, niegan la posibilidad de considerarlo establecimiento permanente atendiendo a la presencia de un agente dependiente.

Finalmente, se niega la posibilidad de que el *Proveedor de Servicios de Internet (ISP)* (30) constituya un establecimiento permanente de la empresas que desarrollan actividades comerciales a través de las páginas *Web* que tienen ubicadas en los servidores que son propiedad de esos ISP, negando que los mismos puedan ser agentes de aquellas empresas, al carecer de autoridad para concluir contratos en nombre de las mismas.

Esta es, a grandes rasgos, la adecuación que la OCDE considera se puede realizar en el ámbito del comercio electrónico del concepto de establecimiento permanente, de acuerdo con la configuración actual del mismo. No obstante, se trata de una visión no desprovista de críticas y que ha suscitado opiniones diversas entre los Estados miembros de aquella organización internacional.

(28) Siendo indiferente que lo haga en calidad de propietaria o como arrendataria del servidor que aloja la *Web*, permitiendo incluso la configuración de un establecimiento permanente en aquellos casos en los que se alquila un espacio en la memoria de ese servidor.

(29) RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A., «La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición Directa», *Documentos del IEF*, Núm. 6/01, 2001, pág. 59.

(30) El ISP es una empresa que ofrece a terceros el servicio de conexión en red a través de la línea telefónica, permitiendo a las empresas que operan en el sector del comercio electrónico establecer su propio sitio *Web* en la Red.

Así, desde Estados Unidos se critica que se haya admitido la posibilidad de configurar como establecimiento permanente al servidor que hospeda una página Web desde la que se desarrollan transacciones electrónicas, al considerar que el dato realmente relevante para afirmar la existencia de un establecimiento permanente no es tanto el desarrollo de actividades comerciales como la existencia de una presencia física efectiva de ese operador económico en su territorio.

Este requisito de la presencia física efectiva ha sido acuñado por los tribunales norteamericanos con ocasión de la interpretación de los artículos 871 b) y 882 del Internal Revenue Code (31), siendo de obligada cita la sentencia recaída en el caso *Piedras Negras Broadcasting Co. versus Commissioner*, en el que los tribunales norteamericanos entendieron que la actividad de radiodifusión llevada a cabo por una compañía que operaba junto a la frontera estadounidense, esencialmente dirigida a público de este país, no gozaba de la suficiente entidad física para ser sometida a tributación en EEUU.

Apoyándose en una aplicación analógica de esta solución a los supuestos de comercio electrónico, existe una corriente doctrinal que considera que el concepto de establecimiento permanente resulta inoperante para someter a tributación en el Estado de la fuente las rentas generadas por la realización de transacciones telemáticas, promoviendo su abandono en favor de su gravamen exclusivo en el Estado de residencia del sujeto que realiza tales operaciones (32), manifestando así su plena sintonía con las afirmaciones realizadas por el Departamento del Tesoro de los EEUU en la *Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce*, donde se defendió que los criterios de territorialidad resultan obsoletos para su aplicación a las operaciones de comercio electrónico, razón por la cual la tributación debería limitarse al Estado de residencia (33).

También España ha mostrado su desacuerdo con alguna de las conclusiones de la OCDE, y así, parece no aceptar sin críticas la posibilidad de que un servidor pueda constituir un establecimiento permanente, en la medida que la tributación en el Estado en que éste se encuentra ubicado pueda provocar que se prescinda de las dos jurisdicciones económicamente relevantes, como son la del Estado de residencia del vendedor y la de la fuente de la renta (34).

Nuestro país no considera la presencia física como requisito necesario para la existencia de un establecimiento permanente en el contexto del comercio electrónico, defendiendo que, al menos desde un punto de vista teórico, no se pueda descartar la posibilidad de considerar como establecimiento permanente a la Web utilizada por una empresa para llevar a cabo operaciones de comercio electrónico en un Estado en el que no es residente.

(31) En los mismos se viene a establecer que una empresa extranjera estará sujeta a tributación respecto de los rendimientos obtenidos en EEUU si realiza efectivamente una transacción comercial en el territorio de dicho Estado.

(32) En este sentido, FERNÁNDEZ ORIGGI, I.: «El concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 12, 2001. En este trabajo se pueden encontrar múltiples referencias a autores norteamericanos que sustentan la tesis expresada.

(33) El resultado que se derivaría de la aplicación de estos criterios sería la ausencia de tributación en el Estado fuente, por lo que no podemos sino coincidir plenamente con la calificación de «interesadas» que el profesor GARCÍA NOVOA atribuye a estas manifestaciones, en tanto que favorecen abiertamente a los países exportadores de bienes y servicios digitales en detrimento de los importadores. GARCÍA NOVOA, C.: *op. cit.*, pág. 13.

(34) Así lo pone de manifiesto GONZÁLEZ CARCEDO, J.: «El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias», *Crónica Tributaria*, núm. 106, 2003, pág. 36.

Así, por contraposición a la presencia física efectiva requerida por EEUU para la existencia de un establecimiento permanente, España se sitúa dentro de los países que consideran más acorde al contexto comercial telemático el requisito de la *presencia económica relevante* en un determinado Estado para afirmar la existencia de un establecimiento permanente, criterio que, como destaca GARCÍA NOVOA (35), va a imponer un análisis *in casu* de cada situación individual y va a exigir tener en cuenta una combinación de circunstancias que permitan deducir la presencia de una empresa en el mercado de un determinado país, algunas de las cuales han sido ya propuestas en el Informe sobre el Impacto de la Fiscalidad Española en el Comercio Electrónico (36).

En ese mismo documento, asumiendo las deficiencias que la aplicación del concepto tradicional de establecimiento permanente plantea en su aplicación al comercio electrónico, recomendó proceder a la adaptación del mismo a la problemática derivada de las transacciones telemáticas, sin que ello supusiera el abandono del concepto clásico, que sigue siendo válido para el comercio tradicional.

Diversas han sido las propuestas doctrinales que se han desarrollado en esta línea favorable a la adaptación del concepto de establecimiento permanente a la actividad comercial electrónica. En ellas se puede observar cómo la referencia al criterio de la presencia económica relevante del operador comercial en un determinado mercado toma fuerza frente al de su mera presencia física, pudiendo delimitarse esa presencia económica susceptible de constituir un establecimiento permanente a través de un elemento cuantitativo, como sería la fijación de un volumen mínimo de operaciones durante un año (37).

Siguiendo este criterio de la presencia económica, GONZÁLEZ CARCEDO (38) habla del establecimiento permanente económico como institución que sustituiría al concepto actual de establecimiento permanente y que tendría en cuenta tanto las operaciones comerciales realizadas por una empresa en una jurisdicción a través de una estructura física, como la presencia virtual de la misma a través de la página Web que resulta accesible en dicha jurisdicción (39).

También se ha expresado la posibilidad de combinar la aplicación del concepto de establecimiento permanente con otros criterios. Así, GARCÍA NOVOA (40) expresa la posibilidad de gravar los POP o puntos de conexión a red en otros países siguiendo el criterio establecido en el artículo 17 del MCOCDE, que permite la tributación de artistas y deportistas en el Estado de la fuente sin necesidad de que dispongan en el mismo de un establecimiento permanente.

Desde otra perspectiva, y sin que ello suponga renunciar a la tributación de las rentas obtenidas en el país de la fuente por un no residente que realiza operaciones de comercio electrónico, otros autores entienden que el concepto de establecimiento perma-

(35) GARCÍA NOVOA, C.: *op. cit.*, pág. 16.

(36) Entre ellas, por ejemplo, la verificación de si la publicidad se dirige específicamente a determinados mercados, lugar donde radican los servicios postventa, entidades a través de las que se efectúa el pago, sumisión a órganos jurisdiccionales o arbitrales de un determinado país, etc.

(37) Los problemas que se derivarían de su adopción serían de determinación del volumen mínimo de operaciones a partir del cual se considera que existe establecimiento permanente, que debería ser diverso en función del sector comercial ante el que nos encontremos, y de control de las transacciones efectivamente realizadas.

(38) GONZÁLEZ CARCEDO, J.: *op. cit.*, pág. 41.

(39) Los problemas derivados de la aceptación de esta opción son, nuevamente, de control de las operaciones realizadas.

(40) GARCÍA NOVOA, C.: *op. cit.*, pág. 13.

nente no resulta operativo a tal fin. En este sentido, FALCÓN TELLA (41) considera que la única vía posible para seguir gravando estas rentas empresariales radica en acudir a criterios de territorialidad, como puede ser la residencia del pagador, buscando instrumentos para evitar que se genere una presión fiscal indirecta sobre el mismo, lo que sería posible nombrando a un representante del vendedor, y asegurando el control de las rentas a través de las entidades que intermedian en el pago, los propios vendedores y sus representantes en cada Estado.

Consideramos que las propuestas a las que hemos hecho mención, tanto aquellas que se decantan por la revisión del concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico como aquellas otras que, pese a sostener la inoperatividad en este ámbito de ese mismo concepto, plantean alternativas que no suponen la renuncia a la tributación en el Estado de la fuente, son lo suficientemente sólidas, desde un punto de vista teórico, como para ser tenidas en consideración. El rechazo a estas propuestas se suele fundamentar en las dificultades prácticas que su adopción generaría y que se derivarían de la inexistencia de mecanismos de control idóneos por parte de las administraciones tributarias para fiscalizar la correcta aplicación de aquéllas.

Sin embargo, entendemos que más que en el rechazo a esas propuestas, el debate se debe centrar en la búsqueda de mecanismos técnicos idóneos que permitan su adopción, esto es, consideramos que la solución se debe proporcionar en sede de Administración Fiscal Electrónica, en ella los técnicos informáticos están llamados a desarrollar un papel que difícilmente podrá ser asumido por la dogmática tributaria.

3.2.3. *Dificultades en la cuantificación: los precios de transferencia*

La búsqueda de la maximización del beneficio, objetivo intrínseco a cualquier organización empresarial, ha supuesto la continua adopción de nuevos criterios de eficiencia en los procesos de producción y distribución. Entre los mismos, se ha afirmado la conveniencia de dividir las funciones desarrolladas en el ejercicio de la actividad empresarial entre distintos centros, estratégicamente ubicados en diversas jurisdicciones, que, por unas u otras razones (42), proporcionan un tratamiento más favorable en una determinada fase del proceso productivo.

Las dificultades inherentes a la atribución de un contenido económico a las operaciones que tienen lugar entre partes de una misma empresa o entre una empresa matriz y sus filiales, especialmente cuando las mismas se producen a nivel internacional, centran la problemática constituida por los denominados precios de transferencia.

Siguiendo a GARCÍA PRATS (43), podemos definir al precio de transferencia como aquél fijado para un producto o servicio suministrado por parte de una entidad perteneciente a un grupo a otra entidad o parte de dicho grupo. Su existencia implica, por tanto, la presencia de dos elementos: una transacción económica valuable y la realización de la misma entre dos partes relacionadas o asociadas.

Frente a esta definición neutra de los precios de transferencia, es usual aquella que le atribuye un sentido exclusivamente negativo, por referencia a su utilización como me-

(41) FALCÓN TELLA, R.: *op. cit.*, pág. 8.

(42) Coste de la mano de obra, precios de una determinada materia prima, legislación fiscal especialmente favorable, existencia de subvenciones o ayudas estatales respecto a determinados sectores, etc.

(43) GARCÍA PRATS, F. A.: Los precios de transferencia: su tratamiento tributario desde una perspectiva europea, *Documentos del IEF*, núm. 9/05, 2005, pág. 7. Obtenido en www.ief.es.

canismo de elusión fiscal (preferentemente utilizado por grupos multinacionales) para trasladar bases imponibles desde jurisdicciones de alta tributación a otras con una fiscalidad más favorable, mediante la incorrecta valoración de las operaciones desarrolladas entre miembros de un mismo grupo empresarial. Para evitar esa utilización de los precios de transferencia se ha aceptado internacionalmente el «*arm's length principle*» o «principio de libre concurrencia» en virtud del cual las transacciones realizadas entre empresas asociadas se deberán valorar conforme al precio que les hubiera sido de aplicación si se tratara de empresas económicamente independientes entre sí, esto es, conforme al valor de mercado.

No obstante, la mera enunciación del principio de libre concurrencia no solventa los inconvenientes que se derivan de la existencia de los precios de transferencia. Así, junto a las inevitables dificultades de control que se derivan para la Administración, se generan dos problemas de gran calado: la determinación de qué es lo que deba entenderse por «valor de mercado» y las situaciones de doble imposición que pueden surgir ante la diferente valoración que de una misma transacción se puede realizar en jurisdicciones distintas.

En lo que concierne al primero de los problemas enunciados, las dificultades se derivan normalmente de la práctica imposibilidad de hallar, en ciertas ocasiones, operaciones realizadas por agentes independientes que sean equiparables a las desarrolladas por las empresas vinculadas y que permitan hacer efectiva la aplicación del principio *arm's length*, si bien, la OCDE, a través de las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias (44), ha facilitado esta labor al expresar tanto los factores en los que se basa ese análisis de comparabilidad (45), como los métodos de valoración que deberán aplicarse (46).

En cuanto a las situaciones de doble imposición internacional que se pueden generar por la corrección que sobre un determinado precio de transferencia realice uno de los Estados en los que se halla alguna de las empresas asociadas, en la normativa convenida se prevén tanto medidas de carácter preventivo (47) como medidas para eliminar la situación de doble imposición ya producida (48).

Precios de transferencia y comercio electrónico

En la actualidad muchos grupos empresariales han desarrollado sus propios canales de información en Red, a través de los cuales se está produciendo un continuo intercambio de bienes intangibles y de prestación de servicios entre empresas asociadas que dificultan su control.

(44) IEF, Madrid, 2003. En versión original *OCDE Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration. Paris. 1995*.

(45) Son cinco: las características de los productos o servicios, el análisis funcional, las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas y las estrategias comerciales. Un completo análisis de los mismos se realiza en TRAPÉ VILADOMAT, M.: «El régimen fiscal de los precios de transferencia», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Director): *op. cit.*, págs. 446 y SS.

(46) Los métodos de aplicación preferente son los que se basan en la transacción (método del precio libre comparable, método del precio de reventa y método del coste incrementado), mientras que los basados en la determinación del beneficio (método del beneficio de la operación y método del margen neto de la operación) se aplican alternativamente en defecto de los primeros.

(47) Se trata de los acuerdos previos de valoración, de las consultas previas entre Administraciones Tributarias y de las comprobaciones simultáneas.

(48) Es el caso de los ajustes correlativos, el procedimiento de mutuo acuerdo y el arbitraje.

De la realización de operaciones de comercio electrónico entre empresas asociadas se derivan dificultades compartidas por el comercio tradicional y que inciden en la correcta aplicación del principio *arm's length*. Esencialmente se trata de la práctica imposibilidad de identificar comparables adecuados para la determinación de cuál habría sido el beneficio obtenido en el mercado por empresas independientes, pues la especialización en los bienes y servicios que son objeto de transacción pueden provocar que no exista ningún agente independiente que comercialice el mismo bien o servicio (49).

Los obstáculos para encontrar bienes y servicios que puedan someterse a comparación redundan, en ciertas ocasiones, en la propia imposibilidad de aplicar los métodos de valoración basados en el análisis comparativo de la transacción, abogando, en este caso, por la aplicación de los métodos basados en la determinación del beneficio sólo como último recurso y garantizando siempre el respeto al principio de libre concurrencia.

Las soluciones a los problemas planteados por los precios de transferencia en este ámbito del comercio electrónico pasan por la utilización de los mismos mecanismos que resultan de aplicación en el contexto del comercio tradicional, poniendo un especial énfasis en la utilidad de los acuerdos previos de valoración.

En palabras de TRAPÉ VILADOMAT (50), estos acuerdos previos de valoración determinan, con carácter previo al inicio de determinadas operaciones entre empresas asociadas, un conjunto apropiado de criterios para la determinación de los precios de transferencia a aplicar a estas operaciones a lo largo de un cierto periodo. Estos criterios pueden referirse, entre otros, al método de cálculo, a los elementos de comparación, a los ajustes que se precisan en función de los datos de comparabilidad o a las asunciones críticas referentes a la evolución futura.

La opción preferente por este mecanismo se fundamenta en su utilidad tanto para evitar situaciones de doble imposición internacional como para conseguir una cuantificación aceptable de las transacciones realizadas entre empresas asociadas. Del mismo modo, es un método que soluciona tanto los problemas de control que para la Administración Tributaria se derivan de la existencia de precios de transferencia como la inseguridad jurídica que afecta a los contribuyentes que quieren determinar correctamente los mismos.

4. COMERCIO ELECTRÓNICO Y FRAUDE FISCAL INTERNACIONAL

4.1. Planteamiento: elusión y evasión fiscal

La aplicación de las nuevas tecnologías al campo de las transacciones comerciales ha sido considerada de manera recurrente, y a veces un tanto excesiva, como un importante factor de riesgo para los sistemas tributarios estatales, en tanto sean utilizados para desarrollar nuevas técnicas que permitan o faciliten el fraude fiscal.

(49) Una vez más, consideramos que las dificultades se derivan de la naturaleza de los bienes que son objeto de transacción y no del canal comercial que se haya utilizado para efectuar la misma. La valoración de intangibles conforme al principio de plena concurrencia supone una ardua labor que no era desconocida ni en la doctrina científica tributaria ni en el seno de la OCDE, hasta el punto de que esta organización internacional dedica el Capítulo VI de sus Directrices al análisis de esta cuestión, tratando de describir las características de los distintos tipos de intangibles y los factores que determinan su valor.

(50) TRAPÉ VILADOMAT, M.: «El régimen fiscal de los precios de transferencia», en CORDÓN EZQUERRO, T. (Director): *op. cit.*, pág. 467.

En una primera aproximación al análisis de los aspectos que hacen aparecer al comercio electrónico como un instrumento potencialmente defraudatorio, no podemos sino dejar constancia de la existencia de una gran pluralidad de expresiones que, de uno u otro modo y en un sentido más o menos amplio, se refieren a aquello que se conoce como *fraude fiscal*. Sin ánimo de abordar en profundidad las dificultades que se derivan de la falta de claridad inherente a aquellas expresiones, labor que excede con mucho la finalidad de este trabajo, sí que intentaremos realizar una delimitación de las mismas que consideramos útil en materia de comercio electrónico.

Así, por elusión fiscal entendemos aquel proceder que, sin incurrir en infracción de las disposiciones legales vigentes, tiene como objetivo evitar, disminuir o diferir en el tiempo el impacto fiscal derivado de la realización de determinados hechos o actividades, sea a través de la utilización de las opciones legalmente existentes (51), sea a través de la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas mediante las que se evita la realización del hecho imponible (52).

En el ámbito de la fiscalidad internacional, la elusión se canaliza a través del aprovechamiento de las ventajas fiscales derivadas de la pluralidad de legislaciones estatales existentes (planificación fiscal internacional), así como a través de la utilización de determinadas categorías o conceptos jurídicos caracterizados por su indeterminación, falta de claridad o, en general, por la concurrencia en los mismos de imperfecciones.

Nos encontramos ante un supuesto de evasión cuando, a través de comportamientos más o menos falsarios, se intenta sustraer al control administrativo la realización de un determinado hecho imponible, con la finalidad de infringir la norma que establece la obligación de pago derivada de la realización del mismo. En este último caso, el contribuyente comete una infracción frente a la que procede la imposición de una sanción y que requiere, con carácter previo, que el hecho sea conocido por la autoridad fiscal competente, que se valdrá de los medios de control a su disposición para su descubrimiento.

Tanto las situaciones de elusión como las de evasión fiscal internacional producen, para aquellos Estados que las padecen, un fenómeno de erosión de sus bases imponibles que justifican la legítima adopción de medidas para hacer frente a tales situaciones. No obstante, en la adopción de tales medidas, los Estados deben ser conscientes de la distinta naturaleza que presentan las situaciones que dan lugar a la pérdida de recaudación, articulando respuestas adecuadas para luchar contra cada una de ellas.

En este sentido, entendemos que las medidas que los Estados deben articular para evitar la elusión fiscal internacional deben ser, fundamentalmente, tanto de naturaleza política, desarrollando actuaciones que les permitan competir entre ellos de una forma beneficiosa y presionando a aquellos otros Estados que desarrollan una competencia fiscal perjudicial, como a nivel normativo, eliminando las imperfecciones existentes en los ordenamientos interno e internacional y aclarando los conceptos jurídicos que por su indeterminación permiten la articulación de prácticas elusivas.

En cambio, la actuación respecto a los fenómenos de evasión fiscal internacional debe venir de la mano de la adopción de nuevos métodos de control que permitan identificar los supuestos en los que se está tratando de ocultar la realización de un hecho imponible, permitiendo el posterior despliegue del aparato sancionador del Estado ante este tipo de conductas.

(51) Estaríamos en presencia de los supuestos tradicionalmente denominados «*economías de opción*», que suponen la elección del contribuyente entre dos opciones fiscales igualmente válidas.

(52) Nos encontraríamos ante un supuesto constitutivo de «*fraude de ley*», o como ahora se denomina en nuestra legislación interna, «*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*».

4.2. El comercio electrónico como mecanismo de elusión fiscal internacional

Como acabamos de decir, los fenómenos de elusión fiscal se pueden producir tanto por la falta de claridad de determinados conceptos o categorías jurídicas, que facilitan una utilización artificiosa de los mismos, como por el aprovechamiento de la diversidad legislativa existente a nivel internacional en materia fiscal.

En el plano de la fiscalidad internacional hemos analizado los conceptos respecto de los cuales se plantean mayores deficiencias en relación con las operaciones de comercio electrónico y los esfuerzos realizados, esencialmente en el seno de la OCDE, para la clarificación de los mismos. En efecto, hemos visto cómo los principales problemas de elusión fiscal internacional que podría plantear la utilización del comercio electrónico versarían sobre los conceptos de canon, beneficio empresarial, precios de transferencia, residencia y establecimiento permanente.

En relación a los dos primeros conceptos mencionados, en el lugar correspondiente concluimos que los problemas no se planteaban realmente por el medio utilizado para la comercialización de los bienes y servicios, sino por la propia naturaleza de los bienes y servicios que constituyen el objeto de la transacción, como demuestra que el aspecto que ha sido objeto de un mayor tratamiento es el relativo a la fiscalidad del software, sin que incida para nada (53) que su comercialización se produzca por cauces tradicionales o telemáticos. En consecuencia, las posibles situaciones de elusión fiscal internacional que se puedan producir no son atribuibles al cauce utilizado para la comercialización de bienes y servicios, sino a la propia indeterminación de los conceptos de canon o beneficio empresarial.

Similares serán las afirmaciones que deberemos realizar respecto de la utilización de los precios de transferencia como mecanismo de elusión fiscal internacional en operaciones de comercio electrónico. Las posibilidades de elusión se derivan de las dificultades existentes para valorar los mismos conforme al principio de libre competencia, que son aún mayores cuando lo transferido son intangibles. Si la vía escogida para realizar la transacción es la electrónica sólo incidirá en la medida que proporcione una mayor opacidad a la operación que sea utilizada por el contribuyente para ocultar la realización de aquella, pero esta vuelve a ser una cuestión de fiscalización y la situación surgida no será tanto de elusión como de evasión fiscal.

Por último, el aspecto del comercio electrónico que ha planteado los mayores debates en torno a las posibilidades de elusión fiscal internacional que proporciona es el referente a la realización de sus actividades a través de territorios calificados como paraísos fiscales (54).

(53) Excepto en lo referente al control y fiscalización de las transacciones efectivamente realizadas, pero este es otro tema.

(54) La concreción de qué es lo que deba entenderse por paraíso fiscal es una cuestión compleja y en constante evolución. A grandes rasgos, esta expresión ha servido tradicionalmente para referirse a aquellos Estados o territorios caracterizados por la existencia de un nivel de tributación bajo o inexistente, la falta de transparencia a nivel legal, reglamentario y administrativo, así como por no facilitar información tributaria sobre las operaciones que se desarrollan a través de los mismos.

No obstante, a raíz de la posición adoptada por la Administración Bush en la reunión del Foro de Competencia Fiscal Perjudicial de la OCDE celebrada en mayo de 2001, la OCDE asume que el elemento que realmente determina la existencia de un paraíso fiscal es la falta de transparencia y de intercambio de información, razón que fundamenta la distinción entre «*paraísos fiscales cooperativos*» (aquéllos que asumen el compromiso de introducir cambios en su legislación interna tendentes a eliminar la opacidad informativa) y «*paraísos fiscales no cooperativos*» (aquéllos que no asumen tal compromiso). El efecto práctico de esta distinción radica en la imposibilidad de aplicar medidas defensivas de forma coordinada contra los enunciados en primer lugar, sin perjuicio de que los países de la OCDE que dispongan de medidas anti-paraíso puedan seguir aplicándolas a ambos tipos de paraísos fiscales.

En efecto, mediante la prestación telemática de bienes y servicios a través de empresas situadas en paraísos fiscales se puede disminuir considerablemente el impacto fiscal de tales operaciones, sin que su utilización como mecanismo elusivo suponga, por sí misma, la comisión de ningún tipo de infracción. Cada Estado, en aplicación de su soberanía tributaria, es muy libre de establecer el régimen fiscal que considere más adecuado, del mismo modo que cada empresa es libre de desarrollar sus actividades desde el lugar que considere más oportuno.

No obstante, puede que la utilización de paraísos fiscales como medio de elusión no resulte, en la práctica, tan atractiva como aparenta respecto de determinadas actividades o en función de las características propias de la empresa o, incluso, en función de las características del propio paraíso fiscal elegido, razón por la que resulta conveniente tener en consideración estos aspectos.

Así, si lo que se pretende evitar a través de la utilización de un paraíso fiscal es la tributación por obligación personal de los beneficios obtenidos como consecuencia del desarrollo de las actividades comerciales de una empresa, ésta deberá elegir entre trasladarse de manera efectiva a ese Estado, pasando a ser residente del mismo (55), o utilizar diversas técnicas de planificación fiscal internacional (56) que, a través del aprovechamiento de las distintas ventajas fiscales que cada territorio ofrece, le permitan un ahorro fiscal definitivo, la reducción del nivel de imposición o diferir el impacto fiscal de las operaciones realizadas en el Estado de residencia.

Desde luego, la adopción de estas técnicas de elusión pueden resultar rentables para aquellas empresas dedicadas al comercio electrónico que presenten unas dimensiones y volumen de negocio considerables, pero bastante poco atractivas para aquellas otras de reducida dimensión y con un menor margen de beneficio, que seguramente no tendrían la intención de realizar un traslado efectivo ni de asumir los costes derivados de la articulación de métodos complejos de planificación fiscal internacional, como puede ser la creación de un entramado de sociedades.

Además de esos costes (57) también hay que tener en cuenta los efectos que puedan derivarse de la aplicación a estas situaciones de las medidas de carácter defensivo establecidas a nivel interno para evitar estas situaciones de elusión fiscal realizadas a través de paraísos fiscales (58), como de las correspondientes cláusulas, internas e internacionales, dirigidas a impedir el abuso de los convenios internacionales para evitar la doble imposición (59).

(55) Asegurándose, con carácter previo a su elección, que el paraíso fiscal al que se traslada no limita la aplicabilidad de sus ventajas fiscales a las operaciones realizadas por no residentes, excluyendo de la aplicación de las mismas a los residentes en dicho territorio.

(56) Como, por ejemplo, la utilización de un entramado de sociedades (sociedades de royalties, sociedades financieras, *holding*, etc.) a través de las que se canalizan las rentas obtenidas por el desarrollo de la actividad empresarial.

(57) Entre los que podemos incluir los de asesoramiento legal, los derivados del eventual desplazamiento de trabajadores e, incluso, los que surgen de los cambios que pueden producirse en las legislaciones de los Estados utilizados.

(58) A nivel interno podríamos referirnos, entre otros y sin intención de ser exhaustivos, a la imposibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 7 TRLIRPF para determinados rendimientos del trabajo, a la necesidad prevista en el artículo 9.1 TRLIRPF de probar la permanencia durante más de 183 días en el paraíso fiscal, a la consideración como contribuyente del que traslada su residencia a un paraíso fiscal durante el período impositivo en que se produce el traslado y los cuatro siguientes prevista en el artículo 9.3 TRLIRPF, a las normas sobre transparencia fiscal internacional establecidas tanto en el TRLIRPF (artículo 92) como en el TRLIS (artículo 107), a las restricciones a ciertas provisiones establecidas en el artículo 12 TRLIS y, por último, a las limitaciones para practicarse deducciones en la cuota o en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades previstas respectivamente en los artículos 14.1 g) y 37.2 TRLIS.

(59) Entre otras, las cláusulas de transparencia, del tránsito, del beneficiario efectivo, de exclusión y de sujeción.

Otro mecanismo de elusión profusamente citado sería el que se basa en la utilización de paraísos fiscales como lugar de ubicación del establecimiento permanente desde el que se desarrolla la actividad comercial por parte de un sujeto no residente, evitándose así la tributación de las rentas obtenidas por dichas operaciones en el Estado de la fuente. Si nos atenemos a la posición adoptada por la OCDE, que admite la posibilidad de considerar al servidor como establecimiento permanente, ciertamente no resultaría difícil eludir el impacto fiscal de las operaciones de comercio electrónico en el Estado de la fuente, si bien, en la medida en que los beneficios obtenidos por ese establecimiento permanente se integren en los beneficios de la empresa a la que pertenecen, no se evitaría la carga tributaria en el Estado de residencia de la misma, donde, además, podrían resultar de aplicación algunas de las cláusulas defensivas a las que ya hemos hecho mención.

Por otra parte, esta medida podría no surtir los efectos deseados en caso de que nos encontremos ante Estados que, como España, son más favorables a un concepto de establecimiento permanente electrónico basado en la constatación de una presencia económica relevante de un no residente en su jurisdicción que en la presencia física de un determinado elemento, lo que permitiría considerar como establecimiento permanente y someter a tributación por obligación real incluso a aquellas operaciones de comercio electrónico realizadas a través de una página *Web*.

Llegados a este punto consideramos que la conclusión que se deduce del análisis realizado nos debe conducir a afirmar que el efecto derivado de la difusión de las transacciones comerciales telemáticas como circunstancia generadora de nuevos supuestos de elusión fiscal internacional es bastante limitado. En primer lugar, porque las situaciones de elusión fiscal que se producen no son exclusivamente inherentes al desarrollo de operaciones de comercio electrónico y, en segundo lugar, porque las que guardan una mayor relación con esta forma de comercialización o pueden ser salvadas mediante determinadas interpretaciones de los conceptos en que se basan o tienen una incidencia práctica muy reducida.

4.3. El comercio electrónico como mecanismo de evasión fiscal internacional: el control de las transacciones electrónicas

Entre los supuestos estudiados en relación a la utilización de paraísos fiscales para la realización de operaciones de comercio electrónico no se analizaba una opción que es, precisamente, la más atractiva y la que supone un menor coste: el traslado ficticio de la residencia de la empresa virtual a un paraíso fiscal. Esta posibilidad es ejemplificada por MARTOS GARCÍA (60), que enumera los trámites previos para hacerla efectiva:

1. Crear una sociedad domiciliada en el paraíso fiscal de acuerdo con la normativa del mismo, estableciendo su domicilio social en la dirección del despacho jurídico que se encarga de la constitución y mantenimiento de la misma.
2. Alojar su página *Web*, que constituye el único punto de venta utilizado en la actividad empresarial, en un servidor localizado en ese paraíso fiscal.
3. Utilizar para sus operaciones comerciales los servicios bancarios ofertados por las entidades situadas en ese territorio.

(60) MARTOS GARCÍA, J.J.: «La empresa virtual y la defraudación fiscal», en SÁNCHEZ GALIANA, J. A. (Coord.): *Estudio sobre la fiscalidad de las PYMES*, Universidad de Granada, 2004, págs. 119 y SS.

En materia de imposición directa, la consecuencia que se derivaría de la aplicación de esta infraestructura sería la evasión de la carga fiscal aparejada a la realización de estas operaciones comerciales en el correspondiente impuesto sobre el beneficio. En consecuencia, la razón por la que este supuesto no ha sido abordado en el apartado anterior es porque consideramos que no nos encontramos ante una situación de elusión, sino que coincidimos con el autor precitado al considerar el mismo como un supuesto de evasión fiscal internacional.

En concreto, en el caso de utilización de una residencia ficticia, el sujeto pasivo no pierde su condición de contribuyente en el Estado cuya legislación fiscal pretende evitar, estando sometido en el mismo a tributación por obligación personal de todas las rentas que consiga, con independencia del lugar de su obtención, al haber realizado efectivamente el hecho imponible (61) que origina la obligación de satisfacer la obligación tributaria principal, pretendiendo ocultar su realización para no hacer frente al pago correspondiente (62).

Como mecanismo indiciario para identificar la realización de este tipo de operaciones puede resultar útil atender al tipo de paraíso fiscal que haya sido elegido por el operador económico, atendiendo a la distinción realizada por ROSEMBUJ (63) entre elusión de estado (supone la creación de regímenes fiscales preferenciales, motivada exclusivamente por finalidades fiscales, en perjuicio del interés fiscal de otro u otros Estados) y evasión de Estado (supone la cooperación activa de un Estado en la ocultación de la renta o riqueza del no residente, no suministrando información).

Frente a este tipo de conductas evasivas consideramos que sólo cabe la adopción de medidas normativas que adopten las técnicas de control necesarias para su descubrimiento y el del sujeto infractor, con vistas a la determinación de la tributación que corresponda en aplicación de la normativa fiscal interna y la imposición de la sanción correspondiente.

Este es el ámbito en el que el comercio electrónico plantea realmente novedades, derivadas de la dificultad de conocer todas las transacciones que se realicen por vía telemática y que pretendan ser ocultadas a la Administración fiscal competente por el operador económico que las lleva a cabo. Es en este aspecto donde el comercio electrónico puede suponer un importante factor de erosión de las bases imponibles a escala mundial, siempre y cuando no se adopten, en sede de la denominada *Administración Fiscal Electrónica*, las medidas necesarias, dada la insuficiencia de los medios utilizados respecto a las operaciones comerciales tradicionales, para controlar las operaciones comerciales electrónicas efectivamente realizadas (64).

(61) Constituido por la obtención de rentas por parte del contribuyente, tal y como se establece en los artículos 4 del TRLIS y 6 del TRLIRPF, si tomamos como referencia la legislación española.

(62) Las diferencias respecto a las situaciones contempladas en el apartado anterior serían, respecto al traslado efectivo de residencia, que en ese caso se pierde la condición de contribuyente (al menos tras el transcurso de un determinado período de tiempo) y, respecto a la planificación fiscal internacional, que en este caso el sujeto que la lleva a cabo no oculta que sigue siendo contribuyente ni pretende evitar las consecuencias fiscales derivadas de su conducta, sino únicamente aprovecharse de la existencia de regímenes fiscales beneficiosos.

(63) Citado por MALDONADO GARCÍA-VERDUGO, A.: «Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales», *Documentos del IEF*, Núm. 1/02, 2002, pág. 14. Obtenido en www.ief.es.

(64) El desarrollo de los servicios de *e-government* es uno de los aspectos en los que mayor interés está poniendo la UE, como se desprende de lo dispuesto en el plan *eEurope 2005* (Comunicación de la Comisión de 28 de mayo de 2002 al Consejo, Parlamento Europeo, Comité Económico y Social Europeo y Comité de las Regiones), donde la consecución de unos buenos servicios de administración en línea constituye uno de los objetivos prioritarios del mismo.

Aunque, como ya se dijo, el objetivo de este trabajo no es el de centrarse en el estudio de los aspectos relativos a la Administración Fiscal Electrónica, sí que vamos a enumerar y realizar alguna observación sobre los tipos de medidas a adoptar en aras a la consecución de una correcta fiscalización de las operaciones de comercio electrónico.

Concretamente, consideramos que tales medidas deben responder a tres categorías:

a) *El establecimiento de nuevas obligaciones de carácter formal y la adaptación de las existentes al contexto comercial telemático.*

Las obligaciones de carácter formal podrían recaer tanto sobre el propio sujeto que realiza operaciones comerciales electrónicas, por ejemplo mediante la necesidad de que consten en un censo o registro, como sobre el resto de sujetos que pueden intervenir de uno u otro modo en la transacción, por ejemplo obligando al proveedor de servicios de Internet que hospeda en sus servidores las páginas Web a través de las que se realizan las operaciones de comercio electrónico a suministrar aquella información que tenga trascendencia tributaria. A este respecto, resulta esencial la información que se pueda obtener de aquellas entidades que intermedian en el pago de las operaciones electrónicas, en la medida que el mismo se suele articular, mayoritariamente, mediante la utilización de tarjetas de crédito/débito.

En el caso de utilización de dinero electrónico, no debemos olvidar, como apunta MARTOS GARCÍA (65), que a las entidades emisoras de dinero electrónico les será de aplicación, en el ámbito comunitario, tanto lo dispuesto en la Directiva 2000/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de septiembre de 2000, por la que se modifica la Directiva 2000/12/CE relativa al acceso a la actividad de las entidades de crédito y su ejercicio, como en la Directiva 2000/46/CE, de 18 de septiembre, sobre el acceso a la actividad de las entidades de dinero electrónico y su ejercicio. En consecuencia, estas entidades tienen un régimen jurídico similar al de las entidades de crédito, teniendo que facilitar la información de la que dispongan.

También resulta importante la adaptación de estas obligaciones formales al contexto telemático, que se está desarrollando mediante la implantación de la facturación, contabilidad y registros en soporte electrónico que sustituye, con idéntico valor jurídico, a los utilizados en soportes tradicionales (66). No debemos olvidar el importante papel que puede jugar la factura electrónica como mecanismo para evitar situaciones de evasión impositiva, sobre todo cuando la operación comercial electrónica se realiza entre empresas (67).

(65) MARTOS GARCÍA, J. J.: *op. cit.*, pág. 123.

(66) Razón por la que no entendemos afirmaciones como las realizadas por ALTAMIRANO, que considera que la desaparición de la documentación en su soporte tradicional crea importantes problemas de evasión impositiva. No tiene que ser necesariamente así si las obligaciones formales se articulan a través de métodos de documentación en soporte electrónico que sean eficaces, y que incluso pueden conllevar menores riesgos de alteración. ALTAMIRANO, A.: «La fiscalidad en el derecho de las nuevas tecnologías. El escenario del comercio electrónico», en YEBRA MARTUL-ORTEGA, P. y GARCÍA NOVOA, C. (Directores): *Las reformas fiscales en Europa*, IEF, 2004, pág. 168.

(67) En tal caso, como indica MARTOS GARCÍA, la empresa adquirente de los bienes y servicios estará interesada en contabilizar correctamente sus compras y gastos para proceder a su posterior deducción en el correspondiente impuesto sobre el beneficio, aportando una vía de control para la Administración por medio de la técnica de comprobación cruzada de datos. MARTOS GARCÍA, J. J.: *op. cit.*, pág. 116.

b) *La articulación de sistemas de cooperación e intercambio de información a nivel internacional.*

Esta cooperación podría materializarse mediante la suscripción de acuerdos *ad hoc* que, en el ámbito del comercio electrónico, permitan poner en común los datos que son recabados por cada Administración nacional haciendo uso de sus propios medios de control, sin excluir la aplicación de los instrumentos normativos que existen, con carácter general, para facilitar la cooperación y el intercambio de información entre las Administraciones de los diferentes Estados, tanto a nivel comunitario (68) como internacional (69).

c) *La adopción de nuevas herramientas de carácter técnico.*

Si la difusión de las tecnologías telemáticas ofrece posibilidades de elusión en un contexto comercial electrónico, no es menos cierto que esas tecnologías pueden servir también para controlar las operaciones comerciales que se desarrollan en la Red, a través de la incorporación de nuevas aplicaciones informáticas que faciliten el rastreo de las transacciones comerciales electrónicas.

Entre estas aplicaciones tecnológicas ANGULO GASCÁN (70) destaca la importancia que pueden jugar los *sniffers* (programas rastreadores de los contenidos sospechosos de los mensajes que viajan a través de la Red), los *troyanos* (programas con una encubierta función de espionaje), los *programas de descifrado de encriptados* o las *cookies*. El trabajo a este respecto se debe producir en una doble dirección técnica y jurídica.

De una parte, deberán ser los especialistas informáticos los que aporten las soluciones de carácter técnico que pudieran ser útiles para someter a control las operaciones de comercio electrónico. De otra parte, los juristas, nos deberemos encargar del encaje legal de estas figuras, evitando que una aceptación indiscriminada de las mismas pueda suponer una vulneración de los derechos de los ciudadanos.

Como señalan los autores, el peor de los escenarios posibles planteado por el comercio electrónico en materia de evasión fiscal sería el generado por aquellas situaciones en las que el destinatario final es un consumidor, pues no podremos hacer uso de la técnica de comprobación de datos aplicable al comercio electrónico entre empresas, y el pago se realiza mediante la utilización de medios de pago electrónicos (71) suministrados por entidades situadas en paraísos fiscales. Este no constituye, desde luego, el supuesto más difundido de comercio electrónico, y aunque así fuera, seguimos disponiendo de medios tecnológicamente avanzados y tradicionales para detectar estas bolsas de evasión, en la medida en que, de una u otra forma, esas corrientes monetarias deberán aflorar a la economía tradicional.

La síntesis de nuestra opinión al respecto del problema de la evasión fiscal en el ámbito del comercio electrónico es coincidente con algunas de las afirmaciones realizadas

(68) Es el caso de las medidas articuladas tanto a nivel general, como es el caso de la Directiva 77/779/CEE, de 12 de diciembre de 1977 relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados Miembros de la UE, como particular, como sucede con las Directivas 2003/48/CE y 2003/49/CE, de 3 de junio de 2003, relativas, respectivamente, a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro y al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados Miembros.

(69) El intercambio de información está previsto en el artículo 26 del MCOCDE, pudiendo también articularse a través de la suscripción de acuerdos internacionales relativos, única y exclusivamente, al intercambio de información con trascendencia fiscal.

(70) ANGULO GASCÁN, A.: *La Administración Fiscal Electrónica*, Marcial Pons, 2004, pág. 200.

(71) Señala MARTOS GARCÍA que la utilización de este medio de pago no alcanza, en su conjunto, el 5% de las operaciones realizadas. MARTOS GARCÍA, J. J.: *op. cit.*, pág. 111.

por ANGULO GASCÁN (72), pues entendemos que con la llegada del comercio electrónico da la sensación de que desaparecen los comerciantes, las operaciones comerciales y los lugares desde los que se comercia, pero lo cierto es que todos siguen ahí y que la informática es sólo un medio para comerciar en sí mismo, que no tiene porque hacer del comercio electrónico algo imposible de controlar por parte de la Administración.

(72) ANGULO GASCÁN, A.: *op. cit.*, Marcial Pons, 2004, págs. 167-168.