

IMPUESTOS AL COMERCIO ELECTRÓNICO (E-FISCALIDAD): LA PROBLEMÁTICA FISCAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

MAURICIO MARÍN ELIZALDE*

Sumario:

I. La e-fiscalidad; II. recomendaciones de organismos multilaterales: Organización de las Naciones Unidas (ONU), Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), Organización Mundial del Comercio (OMC), Unión Europea (UE); III. Posibles opciones por seguir en torno a los impuestos en la red: aplicación de los actuales impuestos, aplicación de nuevos impuestos: impuesto al Bit (*Bit Tax*), no-aplicación de impuestos. IV. El caso específico del impuesto al valor agregado (IVA): breves consideraciones sobre el IVA en España, la posición de la Unión Europea, problemas que plantea el IVA: operaciones comerciales *on-line* y *off-line*, distinción entre entrega de bienes y prestación de servicios; V. Conclusiones; VI. Bibliografía.

1. La e-fiscalidad

Durante la Segunda Guerra Mundial, un hombre llamado VANNEVAR BUSH facilitó las relaciones entre el gobierno federal de Estados Unidos, la comunidad científica americana y los empresarios. Después de la guerra, ayudó a institucionalizar esta relación. Como resultado fueron creadas asociaciones como

la Fundación Nacional de la Ciencia (NSF¹, por su sigla en inglés) y la Agencia de Proyectos Avanzados de Investigación (ARPA²), denominada así por la misma razón. Fue en ARPA donde empezó Internet, que es una abreviatura de Interconnected Networks, es decir, Redes Interconectadas, o red de redes³.

* Abogado de la Universidad Externado de Colombia. Especialista en Derecho Administrativo. Candidato a Doctor de la Universidad Pontificia Comillas de Madrid (España). Docente del Departamento de Derecho Fiscal e investigador del Centro de Estudios Fiscales.

1. National Science Foundation.

2. Advanced Research Projects Agency.

3. En JORGE RODRÍGUEZ VEGA, *Introducción a la informática*, Madrid, Anaya, 1997, pp. 330 y ss., se explica de manera más detallada qué es Internet, indicando que es una amalgama de miles de redes de computadoras que conectan entre sí a millones de personas, formando una "red de redes". Destaca igualmente que entre los servicios disponibles en la actualidad en Internet resaltan el correo electrónico, la transferencia de ficheros, la conexión remota a otras computadoras y los grupos de debate.

En 1979 ARPA crea la primera comisión de control de la configuración de Internet, y tras varios años de trabajo, por fin en 1981 se termina de definir el protocolo Transfer Control Protocol/Internet Protocol (TCP/IP), y Arpanet lo adopta como estándar en 1982, sustituyendo a NCP.

En 1983 Arpanet se separa de la red militar que la originó, de modo que ya sin fines militares se puede considerar este año como el nacimiento de Internet. Es el momento en que el primer nodo militar se desliga dejando abierto el paso para todas las empresas, universidades y demás instituciones que ya por esa época poblaban la joven red.

Esta red nos ofrece innumerables posibilidades, dentro de las cuales encontramos la opción de practicar comercio. Las operaciones comerciales realizadas en este medio se denominan comercio electrónico. Como manifiesta GABRIEL MUÑOZ⁴, se hace necesaria-

rio explicar “[...] que no siempre que se hace referencia a Internet se está haciendo referencia al comercio electrónico, y que no siempre que se hace referencia al comercio electrónico se está haciendo referencia a Internet [...]”, toda vez que a través de Internet se realizan otra serie de actividades diferentes al tráfico mercantil, y porque el comercio electrónico⁵ se puede hacer por medios distintos de Internet, como el fax y los sistemas de pago electrónicos⁶.

Este comercio electrónico se desarrolla a través de dos modelos de contratación electrónica. La primera es denominada “comercio minorista”, y es aquella que se realiza en entornos abiertos, empleando las páginas *web* de Internet⁷, y en donde el consumidor normalmente paga mediante tarjetas de crédito, monederos electrónicos o transferencias electrónicas de fondos.

4. GABRIEL MUÑOZ MARTÍNEZ. “Criterios de imposición al comercio electrónico realizado a través de Internet”. Impuestos. *Revista de Orientación Tributaria*, Bogotá, Legis, 2000, p. 12.

5. En el caso de Colombia, la Ley 527 por medio de la cual “Se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales”, el comercio electrónico se establece en su artículo 2.º inciso b) como aquel concepto que “[...] abarca las cuestiones suscitadas por toda relación de índole comercial, sea o no contractual, estructurada a partir de la utilización de uno o más mensajes de datos o de cualquier otro medio similar”. En concepto de DOMINGO CARBAJO VASCO. “Fiscalidad del comercio electrónico: cuestiones generales”, revista *Partida Doble*, Madrid, n.º 114, 2000, pp. 36 y 37, el comercio electrónico “[...] sólo es posible por la posibilidad de organizar las transacciones económicas de forma diferente, gracias a las nuevas tecnologías (o, para continuar con este ‘siglo de siglas’ las TIC, las tecnologías de la información y las comunicaciones), porque coadyuva y responde a la creciente globalización económica y social [...] De esta forma, el comercio electrónico no sería sino una manifestación, un subconjunto, de una realidad mucho más compleja, de perfiles cambiantes como la tecnología que la sustenta y de límites aún sin precisar, como es la sociedad de la información [...]”. Mientras tanto, AMPARO LARA DE PÉREZ. “Un apunte sobre la fiscalidad del comercio electrónico”, revista *Crónica Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 33, nos expresa que: “[...] se puede hacer una definición amplia de comercio electrónico diciendo que consiste ‘en cualquier forma de transacción o información comercial basada en la transmisión de datos por redes electrónicas’”. Entretanto para la Agencia Estatal de Administración Tributaria Española (AEAT), se considera comercio electrónico a los “[...] servicios prestados por vía electrónica [...] que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos”. Ver en [www.aeat.es/normlegi/ecomercio/comercio.htm.]

6. Para efectos de este trabajo cada vez que nos refiramos a comercio electrónico será el que se realice a través de Internet.

7. Según JORGE RODRÍGUEZ VEGA. Ob. cit., p. 331, otro de los elementos fundamentales de Internet es la *World Wide Web* o “telaraña extendida mundialmente”, que es un servicio de información sobre la red Internet que está basado en la tecnología multimedia y de hipertexto.

La segunda modalidad de contratación electrónica, que se encuentra más especializada en algunos sectores económicos, desarrollada a través de un sistema telemático de intercambio de documentos normalizados entre las aplicaciones informáticas es el Intercambio Electrónico de Datos⁸ (EDI⁹).

A pesar del aumento progresivo de la práctica comercial vía Internet, demostrando ser una opción bastante viable e interesante para empresas y consumidores, el surgimiento de problemas es inevitable. Se trata de un nuevo mercado, el cual genera, consecuentemente, una necesidad de adaptación de las normas tradicionales dirigidas a regular las operaciones comerciales convencionales.

El derecho tributario es, tal vez, en nuestra opinión, el ramo que más complejidades presenta cuando se habla de comercio electrónico¹⁰. ¿De qué forma se deben tributar la operaciones comerciales electrónicas? ¿Los

tributos existentes son suficientes o se precisa de un nuevo y específico tributo para gravar el comercio electrónico? Estas son algunas de las muchas dudas existentes.

Pero ¿por qué surgen estas incógnitas en relación con el asunto fiscal del comercio electrónico? Por una razón muy sencilla: la disminución en la recaudación por parte de las distintas agencias tributarias de cada país¹¹. En efecto, como lo indican RAFAEL OLIVER CUELLO y ANA MARÍA DELGADO¹², “[...] los estados y las organizaciones internacionales y supranacionales, como la Unión Europea, ya han mostrado su preocupación por un empleo de las nuevas tecnologías de la información en las relaciones comerciales, especialmente en el ámbito internacional, que pueda implicar una bajada en la recaudación de los tributos”.

Así las cosas, y dentro de los conceptos que se manejan dentro del derecho tributario, encontramos una serie de principios y reglas

8. *Electronic Data Interchange*.

9. Este tipo de contratación consiste básicamente en el empleo de un intercambio de documentos electrónicos estandarizados por medio de redes de telecomunicaciones entre partes contratantes definidas, que permite unas transacciones electrónicas independientemente de la ubicación de las partes contratantes y con la desmaterialización de los documentos, es decir, con documentos sin soporte físico. La Comisión de las Comunidades Europeas, en el documento *The Aspects of the EDI*, D.G., Telecommunications, industries of information and innovation, FR/89/1, EUR 11883 FR, p. 12, define el EDI como “[...] el intercambio o transferencia de datos preparados o formateados de manera estándar entre las diferentes aplicaciones que funcionan en los ordenadores de asociados comerciales con un mínimo de intervención manual”.

10. Del mismo parecer es ÁLVARO JUAN DE LEDESMA. “Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad”, *Revista de Estudios Financieros*, Madrid, n.º 204, 2000, p. 126, que indica que “[...] la transición del mundo físico al mundo digital (i.e. digitalización) ha supuesto el agravamiento y la generalización de problemas fiscales ya conocidos y el caldo de cultivo de nuevos problemas derivados de la imposible detección e identificación de dichas transacciones por parte de las autoridades fiscales”.

11. Así lo indica HAL R. VARIAN. “Impuestos al comercio electrónico”, *Gaceta de Economía*, año 5, n.º 10, en [www.itam.mx/eventos/publicaciones/geconomia/varian.PDF], cuando afirma: “[...] Así, solamente una fracción de las ventas electrónicas representa una pérdida de ingresos tributarios. Es muy probable que las ventas en internet lleguen a un máximo en un momento futuro, de la misma manera que sucedió con las ventas por catálogo y las ventas por televisión, que dejaron atrás sus días de auge. Si las ventas en internet llegan a su máximo en un nivel relativamente bajo, se les verá como una pequeña molestia tributaria y el asunto de tributar el comercio electrónico podrá volverse poco importante, tal como sucedió con las ventas por correo hace ya varios años”.

12. RAFAEL OLIVER CUELLO y ANA MARÍA DELGADO GARCÍA. “La fiscalidad en el comercio electrónico”, en JOSEBA ECHEBARRÍA SÁENZ y otros. *El comercio electrónico*, Madrid, Edisofer S.L. Libros Jurídicos, 2001, p. 271.

que no son de fácil aplicación dentro de las actividades que se realizan en el comercio electrónico¹³, como son la calificación de las rentas obtenidas, la localización de las actividades comerciales en un determinado territorio, la identificación del sujeto pasivo sobre quien recae la obligación de tributar, la posible variación del hecho imponible y la lucha contra el fraude tributario. Estas cuestiones tributarias conflictivas afectan, especialmente, al Impuesto sobre la Renta, y en menor medida, a los impuestos especiales sobre el consumo, impuestos sobre transmisiones patrimoniales, etc.

Pero el asunto se agrava aún más, en la medida en que se trate de la tributación del

comercio electrónico por el llamado Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA), teniendo en cuenta que dicho impuesto posee estatus de tributo comunitario en la Unión Europea, donde la armonización de la legislación fiscal es un requisito esencial. Así, un cambio en la legislación del IVA, con el objeto de dotarlo de una mayor simetría con la situación actual presentada por el comercio electrónico, demandaría una adaptación conjunta de todos los países miembros de la Unión Europea, razón por la cual el objeto del presente trabajo será analizar la problemática fiscal que este impuesto en particular presenta y las distintas opciones por la que se ha optado para su tratamiento.

13. Como indican RICHARD DOERNBERG y LUC HINNEKENS. *Electronic Commerce and International Taxation*, IFA, 1999, citados por ÁLVARO JUAN (DE) Y LEDESMA. Ob. cit., p. 127, los principios de la tributación “[...] asentados sobre ‘ladrillos y cemento’ que ahora han quedado reducidos a ‘bits’”. En este mismo sentido, se pronuncia ALFREDO RUIZ HUIDOBRO. “El derecho tributario del siglo XXI: problemática del comercio electrónico y los principios del derecho tributario internacional”, en la página *web* de la Universidad del Pacífico: [www.up.edu.pe]: “Como se puede apreciar, las dificultades surgen a raíz de la incompatibilidad entre la forma en que opera el comercio electrónico y los principios clásicos aplicables en el derecho tributario internacional. Como ya mencionáramos en párrafos anteriores, el Internet es pues completamente indiferente a las reglas jurisdiccionales, de fronteras y territorios delimitados los cuales tienen como fundamento a la geografía. De otro lado, la tributación internacional se encuentra tradicionalmente basada en una identificación precisa de las partes que intervienen en una transacción comercial y en las características determinadas de dichas transacciones. En Internet, la identificación de las partes es incierta, especialmente con clientes. La “dirección” en Internet no provee de una indicación real respecto de la identidad de las personas o empresas que son parte en una transacción y de sus lugares de residencia. Así mismo, los sistemas tradicionales de tributación internacional dependen de intermediarios o agentes de retención, especialmente en operaciones financieras por ejemplo, a efectos de controlar y retener el tributo correspondiente. Ya se mencionó que para el comercio electrónico los intermediarios ya no son necesarios [...] En segundo lugar, la disponibilidad, fiabilidad o seguridad de los registros comerciales o contables generados por el comercio electrónico, incluyendo aquellos registros generados por pagos utilizando la vía electrónica, son materia de preocupación para las autoridades tributarias en general, en cuanto a establecer si la tributación y las cifras registradas son las correctas. En tercer lugar, muchas formas de tributación y tasas son aplicadas sobre bienes físicos. La habilidad, en el comercio electrónico, para crear substitutos electrónicos, como, por ejemplo, libros electrónicos, genera problemas y nuevos retos para la cobranza de determinados tributos, de acuerdo con la clase de bienes físicos que correspondan [...] En todo caso, el uso de tecnologías sofisticadas en el comercio electrónico, como sería el caso de Intranets, por empresas multinacionales y grupos de empresas, origina el aumento de la utilización de precios de transferencia entre éstas, lo cual dificulta la debida tributación”.

2. Recomendaciones de organismos multilaterales

2.1. Organización de las Naciones Unidas (ONU)

En un primer acercamiento al asunto, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (Uncitral), mediante la Resolución 51/162 de la Asamblea General de 16 de diciembre de 1996, promulgó la denominada “Ley Modelo sobre Comercio Electrónico”¹⁴. En la resolución aprobatoria, la Asamblea General señaló que: “Observando que un número creciente de transacciones comerciales internacionales se realizan por medio del intercambio electrónico de datos y por otros medios de comunicación, habitualmente conocidos como ‘comercio electrónico’, en los que se usan métodos de comunicación y almacenamiento de información sustitutivos de los que utilizan papel [...] recomienda que todos los estados consideren de manera favorable la Ley Modelo cuando promulguen o revisen sus leyes, habida cuenta de la necesidad de que el derecho aplicable a los métodos de comunicación y almacenamiento de información sustitutivos de los que utilizan el papel sea uniforme”.

Posteriormente, a través del Reporte Anual para el Desarrollo Humano de 1999, titulado “Reduciendo la brecha entre los informados y los desinformados”¹⁵, la Organización de las Naciones Unidas hizo una serie de consideraciones en torno a la potencialidad que

tiene la era de la información y el Internet para llevar el desarrollo y el crecimiento económico basado en el conocimiento, y a la vez se analizó la barrera invisible existente en la realidad para ese desarrollo, consistente en que solamente una minoría tiene acceso en la actualidad a dicha era de la información, excluyendo del progreso al resto de los habitantes del planeta.

Con base en esta realidad, y con el fin de asegurarse que la revolución de las comunicaciones sea verdaderamente global, la ONU propuso establecer un impuesto derivado del impuesto a los bits sobre los datos que sean enviados a través de Internet. El impuesto consistiría en gravar con determinado valor cierta cantidad de mensajes electrónicos enviados por un individuo. Según los cálculos de la ONU, el recaudo de este impuesto podría generar más de 70 billones de dólares por año, que se destinarían a construir la estructura de telecomunicaciones necesarias para que existan más equitativas condiciones de acceso a Internet para todos los habitantes del planeta.

Finalmente, mediante el “Informe 2001 sobre Comercio Electrónico y el Desarrollo” de la UNCTAD¹⁶ se creó un instrumento de referencia para los encargados de formulación de políticas y los profesionales en los países en desarrollo y para el Grupo de Tareas de las Naciones Unidas sobre las TIC, que ha sido creado bajo la autoridad del Secretario General para encontrar medios nuevos, creativos y rápidos para difundir los beneficios de la revolución digital y evitar

14. Documento ubicado en [www.un.org.at/uncitral/spanish/texts/electcom/ml-ec.htm.]

15. Para más información se puede acceder a la página *web* de la ONU: [www.un.org] y ver el documento titulado “Human Development Report 1999: Reducing the gap between the knows and the knows-not”.

16. Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.

la posibilidad de un mundo escindido entre “ricos en información” y “pobres en información”.

2.2. Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE)

Conscientes los países del carácter global que reviste la problemática del comercio electrónico, se llegó a la conclusión, en el año de 1997¹⁷, de considerar que la OCDE era el organismo multilateral más propicio y adecuado para coordinar los trabajos y discusiones que en materia de fiscalidad en el comercio electrónico a través de Internet debieran realizarse, teniendo en cuenta que en el seno de dicho organismo se debaten todos los aspectos transnacionales ligados al desarrollo del comercio electrónico, además que esta organización reúne prácticamente a todos los países involucrados con el desarrollo del mismo.

A partir de dicho momento, este organismo se ha ocupado en diversas oportunidades del tratamiento del asunto, especialmente en la Conferencia Ministerial de la OCDE celebrada en Ottawa en octubre de 1998 denominada “Un mundo sin fronteras: obtener todo el potencial del comercio electrónico”¹⁸. En dicho documento, en el aparte denominado “Las condiciones del sistema de tributación del comercio electrónico”, se concluye que no deben crearse nuevos impuestos para el comercio electrónico ya que pueden ser discriminatorios de este, y que por el contrario, deben aplicarse los principios y figuras tributarias actualmente exis-

tentes. Además se señala que en relación con los tributos sobre el consumo, la mejor opción es el gravamen en el lugar de consumo, y que los productos digitalizados no deben ser tratados como bienes.

En este sentido, se formulan así los principios aplicables al comercio electrónico:

- a. Neutralidad: El tratamiento entre el comercio tradicional y el electrónico debe ser el mismo, toda vez que a pesar de que se emplean medios distintos, convencionales o informáticos, los dos constituyen formas del mismo fenómeno y por tal razón no deben estar sometidos a una carga tributaria diferenciada.
- b. Eficiencia: Se precisa la minimización de costes, tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria.
- c. Seguridad Jurídica y Simplicidad: Las normas deben ser claras, sencillas y comprensibles para el entendimiento de los contribuyentes. La existencia de un marco tributario claro es imprescindible para el desarrollo del comercio electrónico, ya que de no ser así, no se podrán explotar todas las potencialidades que el mismo ofrece.
- d. Equidad: Los tributos deben ajustarse a las circunstancias en que se exaccionan, teniendo presente la clásica doble vertiente horizontal y vertical.
- e. Flexibilidad: La capacidad de adaptación sin dificultades a los avances tecnológicos solo es posible con un sistema tributario dinámico.

17. En el Informe “The emergence of Electronic Commerce” (La emergencia del comercio electrónico).

18. Para más información se puede acceder a la página *web* de la OCDE: [www.oecd.org/subject/electronic.commerce/documents].

Posteriormente, y como consecuencia de los trabajos encomendados en octubre de 1998, se celebró en mayo de 1999 una reunión de Ministros del Consejo de la OCDE, en donde se valoraron los avances experimentados en las tareas de los Grupos de Trabajo constituidos en la Conferencia de Ottawa. En este momento, la OCDE viene adelantando el programa de trabajo diseñado en octubre de 1998, por medio de diversos grupos consultivos técnicos, siendo de relevancia aquellos dedicados al estudio de la tributación de los beneficios empresariales y el dedicado a la caracterización de las transacciones electrónicas.

2.3. Organización Mundial del Comercio (OMC)

En la Organización Mundial del Comercio es donde se establecen las principales obligaciones contractuales que condicionan la forma en que los estados configuran y aplican la normativa comercial, con dos regímenes de acceso a los mercados claramente diferenciados: el GATT¹⁹, para el comercio de mercancías, y el GATS²⁰ para el comercio de servicios. Resulta claro que la principal competencia de este organismo radica en la materia aduanera.

Dentro de este orden de ideas, en la “Declaración Ministerial sobre Comercio Electrónico Mundial”²¹ del 20 de mayo de 1998, declarada por iniciativa de Estados Unidos,

la Organización Mundial del Comercio manifestó su intención de establecer un programa de trabajo amplio para el análisis de todas las cuestiones relacionadas con el comercio electrónico y su intención de no imponer derechos de aduana a las transmisiones electrónicas, lo que se conoce como la moratoria en la aplicación de derechos de aduana.

No han existido posteriormente más pronunciamientos de este organismo en relación con el comercio electrónico.

2.4. Unión Europea (UE)

Mediante las comunicaciones de la Comisión al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, COM 97, 157 del 15 de abril de 1997²², y COM 98, 374 final del 17 de junio de 1998²³, la Unión Europea²⁴ ha fijado y ratificado su posición en lo relativo a la tributación que debe aplicarse al comercio electrónico, entre otros, dentro de los siguientes parámetros:

- a. El rechazo a la creación de nuevos impuestos o impuestos adicionales para el comercio electrónico.
- b. La aplicación, adaptándolos a las nuevas circunstancias, de los impuestos existentes, especialmente el Impuesto al Valor Agregado.

19. Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio.

20. Acuerdo General sobre Comercio de Servicios.

21. Para más información se puede acceder a la página web de la OMC: [www.wto.org]

22. “An European Initiative in Electronic Commerce” (Iniciativa Europea en Comercio Electrónico).

23. “Electronic Commerce and sales taxes” (Comercio electrónico y fiscalidad indirecta)

24. Para más información se puede acceder a la página web de la UE: [www.europa.eu.int/eur-lex].

- c. El IVA debe tributarse en el lugar de consumo.
- d. Debe considerarse como prestación de servicios la puesta a disposición de un producto en formato digital a través de Internet.
- e. El cumplimiento de las operaciones tributarias en el comercio electrónico debe ser sencillo y simple, en la medida de lo posible, para todos los operadores.

En este sentido, la Unión Europea ha puesto todos sus esfuerzos en la adaptación, armonización y modificación del impuesto indirecto denominado IVA, justificados en la idea de que en el futuro las operaciones comerciales a través de Internet alcanzarán un nivel económicamente significativo, especialmente entre profesionales y particulares.

Por esta razón, el 7 de junio del 2000, la Comisión mediante el documento COM 2000, 349 final, presenta el documento denominado “Propuestas de enmiendas de la Comisión al Tratamiento del IVA en los servicios entregados electrónicamente”²⁵, por medio de la cual se busca crear un campo equilibrado de tributación en el comercio electrónico, conforme a las directrices tra-

zadas por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico en la Conferencia Ministerial de 1998.

El 7 de mayo del 2002, se anuncia por la Comisión la adopción por el Consejo Europeo de una directiva que regule las reglas de aplicación del IVA, basados en la propuesta del 7 de junio del 2000. Los estados miembros de la UE deberán adoptar las medidas a partir del 1.º de julio de 2003²⁶.

3. Posibles opciones por seguir en torno a los impuestos en la red

Frente al cuestionamiento surgido alrededor del asunto de cómo gravar las operaciones que se realizan en el comercio electrónico, se han presentado tres posibles escenarios, en los cuales podrían ingresar los estados y las autoridades tributarias, a saber:

- a. Aplicar los impuestos actualmente existentes.
- b. Crear nuevos impuestos que graven el comercio electrónico.
- c. Excluir al comercio electrónico del pago de impuestos.

25. “Commission proposes amendments to VAT treatment of electronically delivered services”.

26. En el documento denominado “Balance de resultados en materia fiscal durante la presidencia española de la Unión Europea”, que se encuentra en la página *web* del Instituto de Estudios Fiscales de España, [www.ief.es], se puede leer, lo siguiente: “Las necesarias adaptaciones tanto de las legislaciones de los estados miembros como de sus mecanismos de gestión tributaria han obligado a que la fecha de inicio de la aplicación práctica de las medidas citadas se posponga hasta el 1.º de julio de 2003. Los servicios de comercio electrónico tributarán, en todo caso, al tipo general del IVA (del Estado miembro donde se entiendan realizados, de acuerdo con las reglas de localización). Estas disposiciones, de acuerdo con el mandato del ECOFIN de 13 de diciembre de 2001, se adoptan con una vigencia temporal de tres años a partir de la citada fecha del 1.º de julio de 2003, transcurridos los cuales (30.6.2006), y previo informe de la Comisión, se deberá aprobar, de acuerdo con el procedimiento previsto en el artículo 93 del Tratado de la Comunidad Europea, una nueva Directiva que incorpore el mecanismo electrónico para la declaración, liquidación y recaudación del IVA, o proponer la prórroga de la regulación que ahora se aprueba que habría de ser adoptada por unanimidad”.

Cualquiera de las opciones que sea acogida resulta problemática, y ninguna hasta el momento puede considerarse satisfactoria por completo, lo cual es entendible por el precario estado de la cuestión y las distintas posturas que los estados han adoptado en torno al asunto.

3.1. Aplicación de los actuales impuestos

Esta debería ser la solución inicial al problema planteado en el aspecto tributario por el comercio electrónico²⁷, sobre la base de que lo que interesa a los diferentes estados es que no se disminuyan los ingresos percibidos en las distintas operaciones que se realicen, y en busca de no crear mecanismos discriminatorios del comercio tradicional. Así lo expresa ANTONIO SECCO²⁸, cuando advierte que “Entre tanto, los defensores de la tributación al comercio electró-

nico argumentan que la no-tributación amenaza directamente una parte de los ingresos de los gobiernos, además de representar una concurrencia desleal con el comercio tradicional. Además de esto, quienes tienen acceso a Internet son las personas de más alta renta, representando la no-tributación un subsidio a los más ricos en detrimento de los más pobres que realizan sus compras en el comercio tradicional”²⁹.

La Organización de Cooperación y Desarrollo Económico y la Unión Europea han optado por esta alternativa, teniendo claro que deben solucionarse los inconvenientes prácticos que presenta cada uno de los impuestos, adaptando cada una de las figuras impositivas para su real y eficiente aplicación.

En términos generales, podríamos indicar los siguientes problemas que se generan en Internet y que afectan la tributación³⁰ en este medio³¹:

27. MUÑOZ MARTÍNEZ. Ob. cit., p. 14, nos dice que: “Aunque esta pareciera ser la respuesta natural y obvia al problema planteado, sin embargo, la realidad ha demostrado que algunas de las características de internet como son la movilidad de los agentes, el anonimato de éstos, la posibilidad que tienen tanto compradores como vendedores de acceder a un mercado global desde sus casas u oficinas con solo hacer click, y muchas otras, han hecho que las normas y los principios impositivos se tornen de difícil aplicación práctica”.

28. ANTONIO SERGIO SECO FERREIRA. “Tributação do comércio eletrônico: Perspectivas tecnológicas”, Banco Interamericano de Desenvolvimento, Departamento de Integração e Programas Regionais, Divisão Fiscal, Brasília, março de 2001, en la página web del Banco Interamericano de Desarrollo, Banco Interamericano de Desenvolvimento, Departamento de Integração e Programas Regionais, Divisão Fiscal, Brasília, março de 2001, [ref. 18 de febrero del 2003]. Disponible en web del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias: [www.ciat.org/doc/mejo/tecnologia_de_soporte.pdf], p. 3.

29. El texto original dice: “No entanto, os defensores da tributação do comércio eletrônico argumentam que a não tributação ameaça rapidamente parte da receita dos governos, além de representar concorrência desleal com o comércio tradicional. Além disto, quem tem acesso a Internet são pessoas de mais alta renda, representando a não tributação um subsídio aos mais ricos em detrimento dos mais pobres que realizam suas compras no comércio tradicional”. Traducción libre del autor.

30. En opinión de LARA (DE) PÉREZ. Ob. cit., p. 34, entre “[...] algunos de los problemas que se plantean en el comercio a través de Internet para las correspondientes administraciones fiscales, [...] podemos destacar los siguientes: a. dificultad para el reconocimiento de los agentes, ya sean personas físicas o jurídicas, que obtienen la renta [...]; b. establecer el lugar donde se realiza la transacción de forma que aumenta la dificultad para saber dónde se obtiene la renta y además se puede complementar con la facilidad de estar domiciliado en un paraíso fiscal [...]; c. dificultad a la hora de calificar las operaciones y las rentas obtenidas en ellas [...]”.

31. MUÑOZ MARTÍNEZ. Ob. cit., pp. 14 y 15.

- a. “No existe diferencia entre transmitir datos dentro del país y hacerlo a países diferentes.
- b. La existencia de ‘sitios espejo’, es decir, de copias de una página de Internet a partir de servidores ubicados en distintos lugares del planeta, los cuales reducen el tráfico que fluye hacia un servidor principal, y por tanto las congestiones en la red hacen que sea difícil establecer si se está mirando al sitio original o al espejo.
- c. La empresas pueden moverse a través de la red entre las distintas jurisdicciones impositivas, sin establecerse permanentemente en ninguna de ellas con el fin de buscar las condiciones que más les favorezcan.
- d. Por su parte los consumidores también podrán desplazarse por distintas jurisdicciones para adquirir los bienes y servicios que requieran, pero difícilmente sabrán cuáles son las obligaciones fiscales con las cuales deben cumplir.
- e. Hacia el futuro, los impuestos, tal y como se encuentran hoy concebidos, se convertirán más en un proceso voluntario que dependerá del verdadero interés de los contribuyentes en cumplir con sus obligaciones fiscales, que en la capacidad coactiva del Estado”.

Es fácil concluir la dificultad de los desafíos a los cuales se ve enfrentado el derecho tributario, si se decide la aplicación de los impuestos al comercio electrónico. Esta dificultad se desarrolla en dos vías:

- a. La adaptación y transformación de los elementos y características de los actuales impuestos para que tengan una efectiva operatividad en el comercio electrónico.
- b. La adaptación y transformación de la actual gestión tributaria³², con la aparición de problemas tales como:
 - Desarrollo de facturas telemáticas.
 - Libros de contabilidad virtuales o electrónicos.
 - Pagos en dinero electrónico o virtual.
 - Censo y control de los sujetos que intervienen en las operaciones.
 - Declaraciones por medios telemáticos
 - Censo de contribuyentes y actualización en tiempo real.
 - Auditorías de los sistemas informáticos y control de la veracidad de las mismas.

No nos cabe duda alguna del difícil compromiso que envuelve el asunto, pero a pesar de ello, en nuestra opinión se deben

32. CARBAJO VASCO. Ob. cit., p. 40, es de este último parecer y manifiesta que “[...] como el comercio electrónico supone un desarrollo de fórmulas novedosas de intermediación comercial e, incluso, la eliminación de los intermediarios tradicionales, no basta con exponer un marco jurídico-fiscal propio y autónomo, normativamente hablando, para tomar en consideración sus peculiares características, sino que resulta esencial conocer el modelo de Administración y gestión tributarias de este comercio electrónico que se plantee, es decir, los desarrollos fiscales respecto al tratamiento del comercio electrónico no sólo deben referirse a temas legislativos, sino que, además, deben incorporar elementos de gestión tributaria, entendida esta última expresión en sentido amplio. Es más, cada vez nos parece más evidente que lo esencial no es un marco tributario para la fiscalidad del comercio electrónico sino un modelo de gestión tributaria que haga frente, sin discriminación, a esta fórmula novedosa e internacionalizada de gestionar los negocios”.

adaptar los actuales impuestos y los modelos de administración y gestión tributarias para acoger a las transacciones realizadas en el comercio electrónico, pues de lo contrario, y de adoptarse la tesis de la no-aplicación de impuestos al comercio electrónico realizado a través de Internet, podríamos llegar a extremos en los cuales “[...] las categorías de los contribuyentes y no contribuyentes no estarían definidas en la ley de cada país, sino que ellas dependerían del hecho de que una persona tenga o no un ordenador conectado a Internet. Bajo esta realidad, serían contribuyentes quienes no tengan un ordenador para realizar sus compras, mientras que serían no contribuyentes quienes compren bienes o servicios en línea. En otras palabras, de no aplicarse impuestos al comercio electrónico realizado a través de Internet, se libera a los ciudadanos del deber de contribuir la financiación de los gastos e inversiones del Estado, e impide que este cumpla con el fin esencial de redistribuir la riqueza entre todos los habitantes de la Nación”³³.

3.2. Aplicación de nuevos impuestos

Otra tesis plantea que el comercio electrónico y la sociedad de la información han creado una nueva realidad en donde no es posible ajustar los sistemas de tributación hoy vigentes, y que por el contrario, es ne-

cesario diseñar un sistema tributario propio y vinculado a esta realidad.

Entre estos planteamientos originales, los cuales reconocen la necesidad de someter a tributación la realidad económica del fenómeno para dar cumplimiento a principios elementales de hacienda pública y derecho fiscal, desde el de suficiencia al de neutralidad, se encuentra, como más importante y significativo, el planteamiento de un *bit tax*.

Se hace necesario resaltar que hasta ahora los impuestos noveles que se han formulado recomiendan como hecho imponible el simple uso de Internet y no la realización de actividades comerciales en la red, sobre la base de que la información de por sí es una nueva forma de riqueza en la nueva economía que se está gestando. En segundo lugar, estos impuestos gravan injustamente actividades que no tendrían por qué importarle al fisco como son el envío de mensajes personales, el intercambio de información académica o científica.

3.2.1. Impuesto al Bit (*Bit Tax*)

Este tributo fue originariamente expuesto por ARTHUR CORDELL, Consejero del Departamento Industrial Canadiense, en el documento titulado “La nueva riqueza de las naciones”, coescrito con THOMAS IDE, y supone gravar por el número de bits³⁴ de

33. MUÑOZ MARTÍNEZ. Ob. cit., p. 22.

34. En un entorno informático, bit es la unidad mínima de información. Esta palabra es el acrónimo de *binary digit* (dígito binario). El bit sólo tiene dos valores posibles: 0 ó 1. Las computadoras trabajan con números binarios ya que sus circuitos internos pueden representar e interpretar correctamente esta dualidad. El 1 estaría representado por corriente de alta tensión y el 0 sería corriente de baja tensión. Por increíble que parezca, cualquier tipo de información se puede representar exclusivamente con base en ceros y unos y, por lo tanto, en corrientes eléctricas. Para más profundidad al respecto, véase JORGE RODRÍGUEZ VEGA. Ob. cit., pp. 15 y ss.

información recibidos por el usuario a través del intermediario en la red Internet.

De acuerdo con los postulados de uno de sus creadores, CORDELL³⁵, “[...] la tecnología de la información está dando lugar a la creación de una nueva economía la cual se caracterizará por sus altos niveles de productividad y porque será poca la gente que trabajará de la manera ‘tradicional’ que conocemos en nuestros días, lo cual le lleva a proponer que si todo está cambiando, será entonces necesario revisar el sistema tributario existente de una manera detallada dado que la base impositiva cada vez se verá más amenazada por el desplazamiento que las nuevas tecnologías están haciendo de los trabajos”.

Señalaba CORDELL que el sistema fiscal internacional debía plantearse la necesidad de gravar la principal expresión de riqueza de nuestro tiempo, consistente en los millones de informaciones que en secuencia digital circulan en la red. En concreto, el *bit tax* se exigiría por los estados de residencia de los compradores de bienes y servicios ofrecidos en la red, a través de un formato digitalizado. Su base imponible sería un tí-

pico ejemplo de base no monetaria, y estaría constituida por el número de bits de los ficheros descargados desde la red, sobre la cual se aplicaría un tipo de gravamen específico. La cantidad por pagar³⁶ estaría en función del tamaño de los archivos bajados de la red.

Los planteamientos de CORDELL fueron duramente criticados por muchos economistas y juristas que abogan por una prohibición impositiva para Internet, y hasta el momento, ninguna nación ha acogido la propuesta del impuesto a los bits.

También llegaron críticas de sectores jurídicos³⁷ que defienden la aplicación de los actuales impuestos al comercio electrónico, y sus razones son las siguientes: “[...] si bien, teóricamente, el *bit tax* es brillante, novedoso e imaginativo, no resuelve problemas esenciales en un sistema tributario, *verbi gratia*, la gestión y recaudación del propio impuesto, pues se desconoce qué autoridad y con qué potestades podría obtener: primero, información y datos con conocimiento y localización de bases tributarias y, después, las declaraciones vo-

35. ARTHUR J. CORDEL. “New taxes for a new economy”, (Nuevos impuestos para una nueva economía), en [www.usask.ca/library/gic/v2n4/cordell/cordel.html], citado por MUÑOZ MARTÍNEZ. Ob. cit., pp. 15 y 16.

36. La tarifa sería de 0.000001 centavos de dólar por cada bit contenido en los mensajes electrónicos enviados por los usuarios de Internet, tarifa que podría variar dependiendo de si los mensajes electrónicos viajan por líneas de propiedad del Estado o por líneas privadas.

37. En opinión de OLIVER CUELLO y DELGADO GARCÍA. Ob. cit., p. 777, este impuesto sería inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica. Veamos: “Un gravamen cuyo hecho imponible fuera el número de bits transmitidos o bien el tiempo de conexión a la red, podría calificarse [...] como inconstitucional por vulnerar el principio de capacidad económica establecido en el artículo 31 CE –(Constitución Española)–. Con un tributo de estas características se gravaría de igual forma la transmisión de un mensaje de correo electrónico entre un par de amigos que un contrato electrónico de un importante valor económico, si en ambos casos coincidiera el número de bits transmitidos o el tiempo de conexión a la red”. De igual forma, FALCÓN y RAMÓN TELLA. “Tributación e Internet”, *Quincena Fiscal*, Madrid, n.º 10, 1998, p. 5, manifiesta que el *bit tax* supone en el fondo que “[...] el Estado en que está situado el comprador opte por gravar a éste al margen de cualquier índice directo o indirecto de capacidad contributiva, con la sola finalidad de asegurarse el mantenimiento de la recaudación, y renunciando a cualquier pretensión e gravar la renta del vendedor”.

luntarias o de oficio de los sujetos que generasen las deudas tributarias”³⁸.

Sobre las bases que acabamos de explicar, la ONU en julio de 1999 propuso establecer un impuesto derivado del impuesto a los bits sobre los datos que sean enviados a través de Internet. El impuesto consistiría en gravar con un centavo de dólar cada 100 e-mails o correos electrónicos que sean enviados por un individuo. A esta propuesta, aunque bien intencionada, le serían aplicables todas las críticas realizadas al impuesto a los bits, que como vimos dejan sin soporte jurídico su posible implementación.

3.3. *No-aplicación de impuestos*

Esta tesis está sustentada en el hecho de que los rasgos que caracterizan el comercio electrónico no permiten diseñar un marco jurídico estable que normalice las relaciones que se producen en él, y por lo tanto la propia autorregulación y la competencia entre los agentes que intervienen en el proceso de configuración de la sociedad de la

información darán el resultado normativo apropiado, el cual, por si fuera poco, irá cambiando constantemente³⁹. Como manifiesta ANTONIO SECCO⁴⁰, “La no tributación del comercio electrónico es defendida con base en que aún es poco relevante, en la indisponibilidad de mecanismos administrativos y tecnológicos para asegurar el cumplimiento de los reglamentos, bien sobre la premisa de que este es un tipo de actividad y una industria naciente que debe ser protegida e incentivada. En este sentido, una investigación realizada en Estados Unidos [...] concluyó que, si se sometiera el comercio electrónico a alguna tributación, el mismo se podría reducir hasta en un 24%. Otras iniciativas, más osadas, utilizan la llegada del comercio electrónico como base para proponer una reforma completa de los sistemas tributarios, eliminando distorsiones ya existentes y con proposiciones que buscan especialmente el cobro de tributos sobre la renta de los individuos, y no sobre las transacciones comerciales [...]”⁴¹.

38. CARBAJO VASCO. Ob. cit., p. 39.

39. En opinión de MUÑOZ MARTÍNEZ. Ob. cit., p. 19, las razones que sirven de base a esta postura tienen diferentes fines: “[...] Esta exclusión del comercio electrónico del pago de impuestos puede ser adoptada con diferentes fines. De una parte, se encuentran los países que han decidido acogerla como una medida de estímulo fiscal encaminada a incentivar el crecimiento de Internet en sus etapas tempranas, razón por la cual han decretado una “moratoria” en el cobro de impuestos al comercio electrónico durante un período de tiempo determinado, con el fin de estudiar y debatir en dicho lapso cuál es la manera adecuada de gravar esta clase de comercio, al tiempo que se permite un desarrollo acelerado de Internet como mercado. Este es el caso de Estados Unidos. De otro lado, existe la posibilidad de que algunos países se abstengan de gravar el comercio en línea, con miras a crear un “paraíso fiscal electrónico” que atraiga hacia su territorio la inversión y la riqueza de las empresas comercializadoras de bienes y servicios, directa e indirectamente, a través de Internet, mercado este que se vislumbra como uno de los más poderosos de los años venideros”.

40. SECO FERREIRA. Ob. cit., p. 3.

41. El texto original dice lo siguiente: “A não tributação do comércio eletrônico é defendida com base na sua ainda pouca relevância, na indisponibilidade de mecanismos administrativos e tecnológicos para assegurar o cumprimento dos regulamentos, bem como na premissa de que este tipo de atividade é uma indústria nascente que deve ser protegida e incentivada. Neste sentido, pesquisa realizada nos Estados Unidos [...] concluiu que, se tributado, o comércio eletrônico poderia reduzir-se em até 24%. Outras iniciativas, mais ousadas, utilizam o advento do comércio

En este orden de ideas, los sistemas tributarios actuales, pensados para situaciones diferentes de las que rigen la sociedad de la información y el comercio electrónico, resultan inadecuados y cualquier intento de ajustarlos a esta nueva sociedad no haría sino perturbar el desarrollo de la misma y generar ineficiencias y costes de todo tipo, para al final verse incapacitadas para hacer tributar hechos imponibles que se generan en el comercio electrónico, ante el impulso dinamizador de las nuevas tecnologías y sus posibilidades para eludir al fisco.

Esta postura, defendida por algunos sectores de Estados Unidos, es criticable⁴² “[...] por irreal; ya que favorece el aumento del desfase tecnológico entre los países creadores de los instrumentos tecnológicos y mercantiles que dominan el comercio electrónico (países prestadores), supuesto de Estados Unidos, frente al resto del mundo (países receptores) [...] No es una postura realista, por que casos de moratoria o autorregulación

conducen inexorablemente a un pago tributario nulo o muy reducido y a una competencia fiscal a la baja, produciendo una pérdida de ingresos inasumible por cualquier nación [...]”⁴³.

El Ministerio de Hacienda de Brasil, en el documento denominado “Tributação do Comércio Eletrônico”⁴⁴, explica de manera clara las nefastas consecuencias de la opción que aquí se analiza, en los siguientes términos:

“No tributar las transacciones efectuadas por medio del comercio electrónico significaría:

1. Renunciar a la soberanía tributaria del país. Las transacciones relativas a compra y venta de mercancías dejarían de ser tributadas por el fisco.
2. Comprometer el principio de neutralidad de la tributación. La legislación tributaria

eletrônico como base para propor uma completa reforma dos sistemas tributários, eliminando distorções já existentes e com proposições que focam principalmente a cobrança de tributos sobre a renda de indivíduos, e não mais sobre as transações comerciais [...]”. Traducción libre del autor.

42. CÉSAR GARCÍA NOVOA. “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico I”, *Quincena Fiscal*, Madrid, n.º 15, 2001, p. 17, nos indica en este sentido que por “[...] el carácter global de internet, sería sencillamente impensable adoptar una decisión de exención verdaderamente operativa. La decisión de fijar una exención es algo íntimamente vinculado al ejercicio del poder tributario por una entidad territorial. Y es una decisión que en la cultura jurídica europea sólo tiene razón de ser si está apoyada en motivaciones de índole constitucional. La dispensa del pago del tributo es aparentemente contraria a las exigencias de la justicia tributaria y, como en su momento manifestó SAINZ DE BUJANDA, estos menoscabos a los principios de justicia tributaria sólo podrán admitirse en atención a otros fines que pueda cubrir el tributo, expresivos siempre de un interés público y con suficiente respaldo constitucional. Y, a nuestro juicio, una declaración de exención para todos los empresarios que obtienen rendimientos como consecuencia de realizar una actividad económica a través de Internet, o para la totalidad de los consumidores que adquieren productos en la Red, sin diferenciar si se trata de productos materiales o digitalizados, no parece tener una justificación convincente, ni siquiera al amparo de una genérica invocación al fomento de la sociedad de la información [...]”

43. CARBAJO VASCO. Ob. cit., p. 38.

44. AA. VV. “Tributação do Comércio Eletrônico”, Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, en la página *web* del Ministerio de Hacienda del Brasil, Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, [ref. 22 de febrero del 2003]. Disponible en *web* del Banco Federativo del Brasil: [www.federativo.bndes.gov.br], pp. 21 y 22.

debe ser neutra desde el punto de vista de la actividad económica, pues un contribuyente no debe ser llevado a tomar una decisión diferente de la que tomaría debido al factor tributario. El pago de un impuesto no debe ser el factor clave de influencia en la decisión de un agente económico. La exención del *e-commerce* afectaría la neutralidad de la tributación, pues transacciones de una misma naturaleza (operaciones comerciales) serían tributadas o no dependiendo de la forma en que fuese adoptada (el comercio de mercancías y servicios vía establecimientos comerciales sería tributado, mientras que el comercio de mercancías y servicios vía internet no sería tributado).

3. Afectar la equidad de la tributación. Los contribuyentes deben ser tributados en proporción a su capacidad económica, lo que no ocurriría si el comercio vía internet fuese exento del pago de impuestos. Contribuyentes con la misma capacidad económica pagarían una tributación di-

ferenciada, dependiendo de la forma de operación comercial adoptada (vía internet o vía establecimiento comercial) [...].

La tributación debe asegurar la neutralidad y la equidad entre las diferentes formas de comercio electrónico y las formas convencionales de comercio. Las decisiones del contribuyente deben ser motivadas por decisiones económicas y no fiscales. Los contribuyentes que se encuentran en situaciones semejantes y que efectúan transacciones semejantes deben ser sometidos a niveles de tributación semejantes. Por lo tanto, la tributación debe ser la misma para las transacciones de bienes y servicios, independientemente de la forma de comercio y de la forma de transporte del producto o servicio^{45*}.

Dos vertientes se pueden encontrar en esta opción de inaplicación de impuestos al comercio electrónico: los paraísos fiscales y la moratoria en el cobro de impuesto al comercio electrónico, como el Acta de Libertad de Impuestos en Internet (IFTA), dictada en Estados Unidos⁴⁶.

45. El texto original dice: “Não tributar as transações efetuadas por meio do comércio eletrônico significaria: 1. Renunciar à soberania tributária do País. Transações equivalentes à compra e venda de mercadorias deixariam de ser tributadas pelo fisco. 2. Comprometer o princípio da neutralidade da tributação. A legislação tributária deve ser neutra do ponto de vista da atividade econômica, pois um contribuinte não deve ser levado a tomar decisão diferente da que tomaria devido ao fator tributário. O pagamento do imposto não deve ser o fator-chave de influência na decisão de um agente econômico. A isenção do e-commerce afetaria a neutralidade da tributação, pois transações da mesma natureza (operações comerciais) seriam tributadas ou não, dependendo da forma que fosse adotada (o comércio de mercadorias e serviços via estabelecimentos comerciais seria tributado, enquanto o comércio de mercadorias e serviços via internet não seria tributado). 3. Afetar a equidade da tributação. Os contribuintes devem ser tributados na proporção da sua capacidade econômica, o que não ocorreria se o comércio via internet fosse isento do pagamento de impostos. Contribuintes com a mesma capacidade econômica pagariam uma tributação diferenciada, dependendo da forma de operação comercial adotada (via internet ou via estabelecimento comercial) [...] A tributação deve assegurar a neutralidade e equidade entre as diferentes formas de comércio eletrônico e as formas convencionais de comércio. As decisões do contribuinte devem ser motivadas por decisões econômicas e não fiscais. Os contribuintes que se encontram em situações semelhantes e que efetuam transações semelhantes devem ser submetidos a níveis de tributação semelhantes. Portanto, a tributação deve ser a mesma para transações de bens e serviços, independentemente da forma de comércio e da forma de transporte do produto ou serviço”. Traducción libre del autor.

46. Para conocer más al respecto, ver MUÑOZ MARTÍNEZ. Ob. cit., pp. 19 y 20.

4. El caso específico del impuesto al valor agregado (IVA)

4.1. Breves consideraciones sobre el IVA en España⁴⁷

Lo primero que debemos mencionar, aunque ya se adelantó algo en el capítulo relativo a las medidas adoptadas por la Unión

Europea en lo relacionado con la tributación del comercio electrónico y se ahondará más adelante, es que este impuesto se encuentra armonizado en los países de la Unión. A nivel legal en España, el tributo está regulado por la Ley 37/1992⁴⁸ y por el Real Decreto 1624/1992.

El IVA⁴⁹ es un impuesto que grava el consumo⁵⁰, específicamente el consumo de bie-

47. JUAN (DE) Y LEDESMA. Ob. cit., pp. 129, nos muestra las diferencias existentes entre el *sales and use tax* (impuesto a las ventas y al uso) vigente en Estados Unidos y el IVA. "El sistema impositivo indirecto norteamericano se basa principalmente en el *sales and use tax*. El *sales tax* no es un impuesto federal y, por consiguiente, el sistema norteamericano de imposición indirecta no es uniforme al gozar cada Estado norteamericano de capacidad normativa propia [...] El *sales tax* norteamericano únicamente realiza su hecho imponible en la fase minorista, normalmente cuando se produce la venta o la prestación del servicio al consumidor final (unifásico), mientras que en el sistema de IVA europeo el devengo del IVA se produce a lo largo de cada fase de producción y comercialización (multifásico). Del *use tax*, puede decirse que se trata de un complemento del *sales tax*, puesto que [...] se aplica por algunos estados para gravar a consumidores finales que han realizado adquisiciones de bienes fuera de dicha jurisdicción, pero que utilizan (*use*) dicho bien dentro de la suya. Otra diferencia entre el IVA y el *sales and use tax* es el hecho de que, mientras la UE grava toda operación que constituye una entrega de bienes o una prestación de servicios, en Estados Unidos, en general, se gravan bienes de carácter tangible y determinados servicios [...]"

48. El 30 de diciembre de 2000 se aprobó la Ley 53/2000, mediante la cual se creó el capítulo VIII del Título IX de la Ley 37/1992, estableciendo un régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

49. Para un estudio completo sobre el IVA español, ver JOSÉ JUAN FERREIRO LAPATZA y otros. *Curso de Derecho Tributario: Parte Especial*, Madrid, Marcial Pons, 1999, pp. 557-644.; LEOPOLDO GONZALO y GONZÁLEZ. *Sistema impositivo español*, 4.ª ed., Madrid, Dykinson, 2000, pp. 369 y ss.

50. SECO FERREIRA. Ob. cit., pp. 8 y 9: "La tributación del consumo se presenta especialmente con dos tipos de impuestos: El Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) es utilizado en todos los países de América Latina y en la mayoría de Europa. El IVA es un tributo en la entrega y prestación de bienes y servicios aplicado en todos los momentos del proceso de producción. Es cobrado por quien proporciona el bien o el servicio y se acredita al comprador en el curso de la comercialización. Como en cada transacción se deja un rastro de notas fiscales, el sistema de gestión de este tributo depende de la contabilidad de doble entrada (ingreso-salida) realizadas por las empresas registradas en el IVA, en los dos lados de las transacciones (compra-venta). El consumidor final, sin estar registrado en el IVA, es quien en realidad paga el tributo. El Impuesto sobre las Ventas, utilizado especialmente en Estados Unidos (*sales tax*) y Australia (GST). Al contrario del IVA, las ventas entre empresas no son tributadas (etapas intermedias de producción), dándose que el pago del impuesto debe ser realizado directamente por el consumidor final". El texto original es así: "A tributação do consumo se dá principalmente por dois tipos de impostos: Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) é utilizado em todos os países da América Latina e na maioria da Europa. O IVA é um tributo no fornecimento de bens e serviços aplicado em todos os estágios do processo de produção. É cobrado pelo fornecedor e então creditado pelo comprador no curso da comercialização. Por cada transação deixar um rastro de notas fiscais, o sistema de gestão deste tributo depende da contabilidade de dupla entrada (ingresso/saída) realizada pelas empresas registradas no IVA, em ambos os lados das transações (compra/venda). O consumidor final, não sendo registrado no IVA, é quem na realidade paga o tributo. Imposto sobre as Vendas, utilizado principalmente nos Estados Unidos (*sales tax*) e Austrália (GST). Ao contrário do IVA, vendas entre empresas não são tributadas (etapas intermediárias da produção),

nes y servicios, y cuya característica principal consiste en el hecho de que el impuesto incide sobre el valor agregado de cada operación. Se explica: el IVA solamente grava el valor agregado de cada una de las operaciones que hacen parte del proceso productivo⁵¹, y no el valor total de cada una de estas. El objetivo de la incidencia del IVA solamente sobre el valor agregado de cada operación es claro: busca asegurar que independientemente del número de operaciones de la actividad productiva, la carga que debe ser soportada por los consumidores sea la misma⁵².

El artículo 1.º de la Ley 37/1992 dice que el IVA “[...] es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en las condiciones previstas en esta ley, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, así como las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes”.

Notemos que dicha ley establece textualmente que el IVA es un tributo de naturaleza

indirecta⁵³. En otras palabras, se trata de un impuesto que repercute en el precio final del producto o servicio, es decir, que quienes soportarán la carga final del mismo son los consumidores y no los empresarios o profesionales.

Los hechos generadores del IVA son cuatro, a saber: entrega de bienes, prestación de servicios, adquisiciones intracomunitarias, e importación de bienes. A estos cuatro hechos generadores habría que sumarles el régimen de ventas a distancia, regulado en la Sexta Directiva de la Unión Europea y que en lo relativo al comercio electrónico adquiere una importancia relevante, tal y como se verá en el desarrollo de este capítulo.

Antes de que la Unión Europea adoptara las decisiones relativas a la aplicación del IVA a las operaciones realizadas en el comercio electrónico, se habían detectado los inconvenientes que podrían generarse por la actual reglamentación del impuesto⁵⁴, y pese a ello, como veremos más adelante, en

cabendo o pagamento do imposto ser realizado diretamente pelo consumidor final”. Traducción libre del autor.

51. El valor agregado en cada fase del proceso debe ser entendido, en opinión de GONZALO y GONZÁLEZ. Ob. cit., p. 369, como “[...] la parte del valor total de un bien que en la misma se incorpora por aplicación de los factores de la producción al producto de la fase inmediatamente anterior”.

52. La razón fundamental para que el impuesto no grave en cada fase el valor total del bien, es que se evitan de esta manera las siguientes consecuencias:

a. El efecto piramidación, consistente en que el valor del bien se incrementa de tal forma que el impuesto genera la inflación.

b. Efecto de amplificación, según el cual el beneficio de cada empresario se aumenta por efectos del impuesto, ya que calcula sus ganancias sobre la base del valor por el cual él adquirió el bien.

c. Efecto de concentración empresarial vertical, en el cual el mismo fabricante, con el objeto de llegar al mercado con precios más competitivos, va a ser quien efectúe la venta minorista del bien.

53. Para un estudio más profundo sobre la clasificación de los impuestos en directos e indirectos en la doctrina española, ver a JUAN MARTÍN QUERALT y CARMELO LOZANO SERRANO. *Derecho Tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1994, pp. 28 y ss.

54. En efecto, CARBAJO VASCO. Ob. cit. p. 44, manifestó que: “[...] gran parte de la tradicional distinción existente en el IVA entre ‘entrega de bienes’ y ‘prestación de servicios’ [...] entra en crisis pues en el comercio electrónico y, de forma creciente, entregas clásicas de bienes se convierten en prestaciones de servicios, desde la compraventa de libros hasta la adquisición de discos pasando por la compra de *software*. Asimismo, el área de prestaciones de servicios no solo se amplía, si no que reconvierte su filosofía ya que, por un lado, la propia prestación del servicio informático o de telecomunicaciones que da acceso a la oferta y demanda del comercio electrónico, es lo que genera valor añadido y, en consecuencia, supone una transmisión gravada [...]”.

nuestro entender, la solución no fue la más afortunada.

4.2. La posición de la Unión Europea

Como ya se dijo, la posición de la Unión Europea, es la de gravar las operaciones de comercio electrónico que se realicen en Internet con el IVA, sin necesidad de crear impuestos nuevos para el particular⁵⁵.

En este sentido, la Comisión Europea ha realizado y sigue realizando estudios sobre la problemática fiscal del comercio electrónico. Cabe destacar, en materia de IVA, el documento denominado “Comercio Electrónico y Tributación Indirecta”, COM 98, 374 final del 17 de junio de 1998, y el denominado “Propuestas de enmiendas de la Comisión al Tratamiento del IVA en los servicios entregados electrónicamente”, COM 2000, 349 final del 7 de junio del 2000.

Este último trabajo fue debatido en el Consejo Europeo, y el 7 de mayo del 2002, se anunció por la Comisión la adopción por el Consejo Europeo de una directiva que regula las reglas de aplicación del IVA, basados en la propuesta del 7 de junio del 2000.

Analizando dichos estudios en los puntos que nos interesan, cual es la incidencia del IVA en el comercio electrónico, la Comisión manifestó su posición sobre el asunto así, de conformidad con una primera directriz: “[...] en el ámbito de la fiscalidad indirecta, deben concentrarse todos los esfuerzos en

la adaptación de los impuestos existentes, y más concretamente del IVA, al desarrollo del comercio electrónico. En consecuencia, no se contemplarán impuestos nuevos o adicionales”.

Algunas conclusiones se pueden extraer de esta primera directriz: en primer lugar, la preocupación por los impuestos indirectos es mayor en comparación con los impuestos directos. En segundo lugar, el IVA es el impuesto más importante en materia de comercio electrónico. En tercer lugar, el sistema tributario existente, en especial las normas del IVA, es suficiente para la tributación del comercio electrónico, no siendo necesaria la creación de nuevos impuestos específicos destinados a gravar las operaciones comerciales realizadas en Internet.

Además de lo anterior, debemos precisar cuáles son las reglas que se han fijado por la Unión Europea en la Directiva del 7 de mayo del 2002, así:

- a. Las nuevas reglas se aplicarán a todos los que suministren por redes electrónicas (entrega digital) programas y servicios de computadoras, generalmente, información cultural, artística, deportiva, científica, educativa, de entretenimiento o servicios similares como los servicios de transmisión.
- b. Cuando se implementen, las reglas asegurarán que los distribuidores de la Unión Europea no estarán obligados a imponer

55. En opinión de CÉSAR GARCÍA NOVOA. “Tributación al comercio electrónico II”, *Quincena Fiscal*, Madrid, n.º 16, p. 15, la “[...] opción europea por sujetar al IVA las ventas a través de Internet, permite hablar de un modelo europeo de fiscalidad indirecta de las operaciones en la Red, opuesto al modelo norteamericano. Serían sus características el gravamen de las operaciones de comercio electrónico a través de los mismos instrumentos fiscales que las ventas convencionales y la aplicación de un impuesto plurifásico que grava el consumo sobre la base del valor añadido, frente a la tributación monofásica norteamericana, lo que permite al modelo europeo aplicar alícuotas nominales más bajas”.

- el IVA en las ventas de los productos en mercados por fuera de la Unión Europea. Las actuales normas del IVA, redactadas antes de la existencia del comercio electrónico, sujetaban la entrega de los servicios y bienes electrónicamente originados dentro de la Unión Europea al IVA sin tener en cuenta el lugar de consumo de los mismos, mientras que aquellos bienes y servicios que eran entregados desde un país no perteneciente a la Unión Europea no estaban sujetos a IVA, aún cuando su consumo se realizara dentro de la Unión Europea. La eliminación de esta distorsión competitiva, sujetando a los distribuidores no pertenecientes a la Unión Europea a las mismas reglas del IVA de los distribuidores de la Unión, es algo que los negociantes de la Unión habían estado buscando activamente.
- c. Bajo estas nuevas reglas, no se impondrán obligaciones adicionales a los distribuidores que no pertenezcan a la Unión Europea y que realicen negocios con otras empresas de la Unión Europea (*Business to Business-B2B*), ya que el IVA será pagado por la empresa importadora con arreglo a su propia valoración, como en el presente.
 - d. Los cambios afectarán, sin embargo, a los distribuidores de productos digitales no pertenecientes a la Unión Europea, ya que por primera vez deberán cargar el IVA en las ventas realizadas a clientes privados (*Business to Consumer-B2C*), tal y como lo realizan los distribuidores pertenecientes a la Unión.
 - e. Los distribuidores no pertenecientes a la Unión podrán registrarse con un procedimiento sencillo, con la autoridad recaudadora del IVA de cualquier país miembro de la Unión a su libre escogencia, y aplicarán el IVA a la tasa correspondiente al país en donde el cliente es residente. El país en donde el distribuidor no comunitario se haya registrado, reasignará el valor ingresado por concepto de IVA por el distribuidor, al país del cliente. Este sencillo sistema para los distribuidores no pertenecientes a la Unión Europea y para la reasignación de los ingresos será aplicado durante los tres años siguientes a la adaptación de la propuesta y puede ser extendido o reemplazado.
 - f. Las obligaciones del IVA para los distribuidores no comunitarios que realizan ventas con particulares dentro de la Unión Europea serán en términos generales similares a aquellas que tienen los distribuidores comunitarios y reconocerán las obligaciones de no discriminación establecidas por la Organización Mundial del Comercio. Los distribuidores no comunitarios de comercio electrónico estarán sujetos a simples y fáciles requerimientos administrativos los cuales son aplicados tanto a los comerciantes de la Unión Europea como a los negociantes no comunitarios que realizan actividades dentro de la Unión.

4.3. Problemas que plantea el IVA

4.3.1. Operaciones comerciales on-line y off-line

Debemos entender por operaciones comerciales *off-line*, en el ámbito del comercio electrónico, aquellas que se inician por medios electrónicos, pero que no se concretan por este medio, sino por los medios or-

dinarios o comunes (por ejemplo la entrega de un producto vía correo)⁵⁶.

Como se manifiesta en un documento realizado por el Ministerio de Hacienda del Brasil⁵⁷, “Si la venta ocurre por medio del *e-commerce* y la entrega es física, los tributos de circulación de la mercancía y otros aplicables incidirán de la misma forma que los tributos sobre los productos que son entregados por una empresa no virtual.

En el caso del comercio electrónico internacional, incide en el embarque o desembarque de los productos físicos objeto de las transacciones virtuales la misma reglamentación tributaria de comercio exterior tradicional; en el comercio electrónico doméstico, se aplican los procedimientos convencionales de tributación sobre el valor agregado, [...] con el vendedor asumiendo la figura de contribuyente responsable (de derecho) y con la obligatoriedad de que el tránsito del bien o mercancía esté acompañado del respectivo documento fiscal.

Así, si un usuario brasileño adquiere, por los medios electrónicos, una mercancía en un *site* de Estados Unidos, por ejemplo, la entrega del producto será hecha en Brasil con el debido impuesto de importación y los tributos de circulación cobrados en el país de destino, en este caso, Brasil.

La tributación en ese caso seguiría los procedimientos ya establecidos, debido a que el *e-commerce* es apenas un espacio empresarial para la administración de negocios que funciona como medio para el alcance del mismo fin que se proponen las empresas con instalaciones físicas en el país, o sea, una transacción de mercancías y servicios. Como cualquier otro comerciante, el negociante y el comprador virtual van a pagar los mismos tributos y se aprovecharán de la legislación existente para este tipo de transacción, pues lo que cambia es el ambiente de cambio, ya que la naturaleza jurídica del negocio continúa siendo la misma⁵⁸”.

56. Al respecto dice CÉSAR GARCÍA NOVOA. “Tributación al comercio electrónico”, II, cit., p. 15, “[...] las transacciones a través de la Red pueden referirse a bienes materiales, en cuyo caso Internet es un simple medio de comunicación para relacionar comercialmente a un empresario con otro sujeto, que puede ser un consumidor final. O pueden ser transacciones *on line*, respecto de las cuales la Red no será sólo una vía de comunicación sino el instrumento para que determinados bienes, ofertados tradicionalmente en formato convencional, pasen a ser vendidos en formato digital”.

57. AA. VV. “Tributação do Comércio Eletrônico”, cit., p. 9.

58. El texto original dice lo siguiente: “Se a venda ocorre por meio do *e-commerce* e a entrega é física, os tributos de circulação de mercadoria e outros aplicáveis incidirão da mesma forma que os tributos sobre os produtos que são entregues por uma empresa não-virtual. No caso do comércio eletrônico internacional, incide no embarque ou desembarque dos produtos físicos objeto das transações virtuais a mesma reglamentação tributária do comércio exterior tradicional; no comércio eletrônico doméstico, aplicam-se os procedimentos convencionais da tributação sobre valor agregado [...], com o vendedor assumindo a figura de contribuinte responsável (de direito) e com a obrigatoriedade de o trânsito do bem ou mercadoria ser acompanhado do respectivo documento fiscal. Assim, se um usuário brasileiro adquire, pelos meios eletrônicos, uma mercadoria de um site dos EUA, por exemplo, a entrega do produto será feita no Brasil com o devido imposto de importação e os tributos de circulação cobrados no país de destino, no caso, o Brasil. A tributação, nesse caso seguiria os procedimentos já estabelecidos, visto que o *e-commerce* é apenas um espaço empresarial para a administração de negócios que funciona como meio para o alcance do mesmo fim a que se propõem as empresas com instalações físicas no País, ou seja, a transação de mercadorias e serviços. Como qualquer outro comerciante, o negociante e o comprador virtual vão pagar os mesmos tributos e aproveitar-se-á a legislação existente para este tipo de transação, pois o que muda é o ambiente de troca, já que a natureza jurídica do negócio continua sendo a mesma”. Traducción libre del autor.

Por operaciones comerciales *on-line* debe entenderse aquellas que se desarrollan enteramente por medios electrónicos, incluso en la entrega del bien o la prestación del servicio. Se habla aquí de bienes o productos digitales o desmaterializados.

La diferencia es pertinente⁵⁹, toda vez que tratándose de operaciones comerciales *off-line*, como ya se apuntó, las normas por ser aplicadas, en lo relativo al IVA, no se diferencian de las aplicables para las operaciones comerciales convencionales. Se alerta solamente sobre un aspecto: si este tipo de operaciones comerciales se da a nivel comunitario, serán aplicables las normas relativa a ventas a distancia (vía teléfono, catálogo, etc). Ahora bien, si la operación traspasa las fronteras de la Unión Europea, se aplicarán las normas aduaneras y la ope-

ración se podrá calificar como entrega de bienes, adquisición intracomunitaria o importación para efectos del IVA⁶⁰.

Tratándose de operaciones comerciales *on-line* la situación no se presenta tan simple⁶¹. Ocurre que para la Unión Europea las operaciones comerciales que envuelven bienes digitalizados o desmaterializados son consideradas como prestación de servicios a efectos del IVA, lo cual origina una serie de inconvenientes tal y como veremos más adelante.

4.3.2 Distinción entre entrega de bienes y prestación de servicios

Para entender bien la situación generada en la incidencia del IVA, debemos abordar el asunto relativo a la calificación de las

59. En definitiva, como señala JAVIER RIBAS ALEJANDRO, en *Aspectos jurídicos del comercio electrónico en Internet*, Aranzadi, Pamplona, 1999, p. 17: “[...] la concurrencia de oferta, aceptación, pago y entrega, puede producirse en tiempo real o de forma diferida. El *software*, por ejemplo, que constituye el producto más vendido a través de Internet, puede ser transferido mediante ambas modalidades. A través de una transacción en tiempo real, el usuario efectúa una descarga del programa tras cumplimentar el formulario de pedido en un entorno seguro. En el caso de la transacción con entrega diferida, el usuario recibe el programa en soporte físico, a través de los sistema de envío convencionales. En otros casos, el cliente obtiene una licencia de uso temporal o una versión limitada que, tras efectuar el pago, será plenamente operativa”.

60. En palabras de CÉSAR GARCÍA NOVOA. *Tributación al comercio electrónico*, II, cit., p. 16, “[...] cuando a través de Internet se concierten ventas *off line* [...] de bienes con sustrato físico que posteriormente sean enviados y transportados por canales ordinarios, [...] la normativa vigente en relación con el IVA es perfectamente aplicable [...] Por un lado, si la operación *off line* se lleva a cabo entre residentes en el territorio de un Estado miembro, estaremos ante una entrega de bienes ordinaria [...] Se aplicarán, por tanto, las reglas de localización de las entregas de bienes –art. 68.1 de la LIVA–. Por otro lado, si la operación concertada a través de Internet da lugar a un envío realizado por un operador comunitario a un consumidor residente en otro Estado comunitario, será aplicable el régimen de ventas a distancia o por catálogo, regulado en el artículo 68.3 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, reguladora del IVA [...] Por último, si la compra a través de Internet de un bien con soporte físico se efectúa a un vendedor radicado en un Estado no comunitario, o si los bienes [...] son transportados fuera del territorio de aplicación del impuesto, nos encontraremos ante una importación realizada por un consumidor, tributando como tal en el país de destino, o bien ante una exportación, debiendo tenerse en cuenta la normas que se aplican a las mismas [...]”.

61. Para LARA (DE) PÉREZ. Ob. cit. p. 35, “[...] el gran problema se plantea en el comercio *on-line* ya que, mientras el producto sea algo tangible, es decir, es decir, que se produzca la entrega del bien o la prestación de servicio de forma ‘física’ y lo que se realice a través de los ordenadores sólo sea la gestión de pedidos, el control de abastecimiento y la expedición de las facturas se podrán aplicar los mismos impuestos que en el caso del comercio convencional. Mientras que en el comercio *on-line* al tratarse de bienes intangibles, en algunos impuestos se va a considerar, en la mayoría de los casos, como prestación de servicios [...]”.

operaciones, es decir, determinar si se trata de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio, especialmente en aquellas que envuelven bienes o productos digitales (desmaterializados), es decir operaciones comerciales *on-line*.

Como es conocido por todos, determinados bienes sufrieron, con el avance de las nuevas tecnologías, un proceso conocido como desmaterialización. De este modo, hoy no solamente podemos encontrar libros, programas de ordenador, etc. en formato físico (soporte físico), pues los mismos ya pueden ser encontrados en forma intangible.

La Ley del IVA conceptúa genéricamente la entrega de bienes vinculándola a un soporte físico, corporal (art. 68.1). En este sentido, la entrega de bienes sería “[...] la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes [...]”.

Por otro lado, esta misma Ley no prescribe un concepto de prestación de servicios. Como está dispuesto en el texto legal el concepto es residual, vale decir, que lo que no constituye entrega de bienes, operación intracomunitaria o importación, será considerado prestación de servicios.

Así, se concluye que la Ley del IVA establece como factor diferencial entre entrega de bienes y prestación de servicios la existencia o no de un soporte físico. Esta fórmula de diferenciar ambas operaciones así, funcionaba muy bien hasta el surgimiento del comercio electrónico y del fenómeno de la desmaterialización. Esta distinción, en los

días actuales, se convierte en un gran problema para efectos de la aplicación del IVA. Así lo indican JOAN HORTALÀ I VALLVÉ, FRANCO ROCCATAGLIATA y PIERGORGIO VALENTE⁶²:

“El comercio electrónico plantea un serio problema en la distinción entre bienes y servicios. La legislación comunitaria en materia de IVA obliga a realizar esta distinción, siendo el fundamento para la misma la existencia, o no, de un elemento físico. Sin embargo, los productos digitalizables son en sí mismos productos y no servicios, aunque carezcan de soporte físico. El mayor problema se debe a que el mantenimiento de la actual distinción sobre la base del elemento físico puede conllevar importantes distorsiones vinculadas a los medios de distribución empleados”.

El problema de la calificación de una operación comercial *on-line*, y por tanto de comercio electrónico, no es simplemente doctrinario. Veamos el clásico ejemplo del libro: se caracteriza como entrega de bienes si lo compramos en una librería convencional, si solo el pedido o la solicitud se da por medios electrónicos se caracterizará como venta a distancia (operación *off-line*). A su turno, si lo compramos en una página web y lo descargamos en nuestro ordenador, la operación comercial *on-line* se calificará como prestación de servicios solamente por la ausencia de un elemento material: el libro en papel.

Las consecuencias fiscales a efectos del IVA serán distintas, pues una vez caracterizada la operación como entrega de bienes o

62. JOAN HORTALÀ I VALLVÉ, FRANCO ROCCATAGLIATA y PIERGORGIO VALENTE. *La fiscalidad del comercio electrónico*, Valencia, CISS Praxis, 2000, p. 127.

venta a distancia (operación *off-line*), la alícuota sobre esta operación será de un cuatro por ciento (4%), o un cero por ciento (0%) como sucede en el Reino Unido, al paso que tratándose de una prestación de servicios (operaciones *on-line*) la alícuota sería de un dieciséis por ciento (16%). La pregunta que inmediatamente surge es natural: ¿se justifica la aplicación de una alícuota de dieciséis por ciento (16%) solamente por el hecho de que el libro no esté en soporte físico? ¿La alícuota reducida del cuatro por ciento (4%) como un incentivo a la cultura no se aplicaría en este caso? ¿La divulgación de la cultura no ocurre en niveles similares, independientemente de la forma por la cual fue distribuido el libro?

Por absurdo que pueda parecer, es la posición adoptada por la Unión Europea. La directriz número dos del citado estudio "Comercio Electrónico y Tributación Indirecta", prescribe que: "Una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios".

Igualmente las autoridades españolas, Dirección General de Tributos, y aunque parezca difícil de entender, en Consulta del 10 de julio de 1998 establecieron que la venta de un libro digitalizado por Internet es una prestación de servicios. Esta entidad entiende que conforme al Diccionario de la Real Academia de la Lengua un libro digitalizado no tiene nada que ver con la definición de libro contenida en el mismo.

Insistimos. No parece una buena técnica diferenciar productos o bienes similares (libros por ejemplo) con base en el medio por

el cual dichos productos o bienes fueron distribuidos. De la misma manera parece erróneo distinguir productos y bienes con la misma naturaleza solamente por el hecho de que uno se presente en soporte físico y el otro en forma digitalizada.

Tal discriminación hiere uno de los principios básicos del IVA, cual es el de la neutralidad, según el cual el tratamiento fiscal debe ser el mismo, independientemente de los medios utilizados para la realización de la operación comercial, tal y como lo señala ÁLVARO DE JUAN Y LEDESMA⁶³:

En mi opinión, esta consideración no es errónea, pero es precipitada puesto que el medio de venta utilizado no debería condicionar la naturaleza del bien. De otra forma se alteraría el principio de neutralidad en el IVA y así lo mantiene, por ejemplo, Alemania cuando en la reunión mantenida en la IFA de 1998 expresó que la versión electrónica de un libro debe ser tratada como un libro.

Conclusiones

Como se observó a lo largo del trabajo, el comercio electrónico en el sentido estricto de las operaciones comerciales realizadas por Internet presenta una innovación que golpea a las formas tradicionales de práctica del comercio. Cada día un mayor número de consumidores y empresas realizan operaciones comerciales electrónicas, en un proceso que parece irreversible. De esta forma, la tendencia es el crecimiento del comercio electrónico realizado a través de Internet.

63. JUAN (DE) Y LEDESMA. Ob. cit., p. 130.

Frente a esta realidad, los estados y los organismos internacionales han venido buscando una respuesta adecuada, siendo, a nuestro juicio, la más acertada, la de la adaptación del Derecho a las nuevas tecnologías y por consiguiente la implementación de formas tributarias que permitan el efectivo recaudo de los dineros que genere la actividad, ya que de adoptarse la tesis de la no aplicación de impuestos al comercio electrónico realizado a través de Internet podríamos llegar a extremos en los cuales se vulneran principios fundamentales del instituto tributario, como son la neutralidad y la equidad; además las categorías de los contribuyentes y no contribuyentes no estarían definidas en la ley de cada país, sino que ellas dependerían del hecho de que una persona tenga o no un ordenador conectado a Internet.

No cabe duda de que el tema de la tributación del comercio electrónico es un asunto muy complejo, y el grado de complejidad se amplía en la medida que tratamos un impuesto con las características del IVA.

La Unión Europea necesita revisar sus posturas en lo que respecta a la imposición indirecta y en especial a las normas relativas a la aplicación del IVA en las denominadas operaciones comerciales *on-line*.

No se puede establecer un tratamiento fiscal discriminatorio para los bienes o productos similares teniendo en cuenta la forma que ellos revisten o la manera en que se distribuyen. Tal discriminación contraría varios principios que orientan al IVA, en especial el principio de neutralidad.

Tal vez la solución esté en calificar los bienes o productos por su naturaleza y no por la forma en que son puestos en el mercado a disposición de los consumidores. Así,

si el bien o producto es incorpóreo, entiéndase desmaterializado o digitalizado, o corpóreo, el tratamiento fiscal para efectos del IVA debe ser el mismo. No se puede, en nuestra opinión, dispensar un tratamiento distinto al comercio electrónico.

Concluimos que el problema reside en el hecho de que la Unión Europea enfrenta el desafío de convivir con esta nueva forma de comercio electrónico con unas normas que fueron elaboradas y concebidas para el comercio tradicional, siendo necesaria una adaptación de las mismas, más allá de lo que hasta el momento se ha realizado.

Bibliografía

ABRAMS, H. E. y R. L. DOREMBERG. "How Electronic Commerce Works". *Tax Notes*, Londres, n.º 13, 14 de julio de 1997.

CALVO CARAVACA, ALFONSO LUIS y JAVIER CARRASCOSA GONZÁLEZ. *Conflictos de leyes y conflictos de jurisdicción en Internet*, Madrid, Codex, 2001.

CARBAJO VASCO, DOMINGO. "Fiscalidad del comercio electrónico: cuestiones generales", revista *Partida Doble*, Madrid, n.º 114, 2000.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS. The Aspects of the EDI, D.G., Telecommunications, industries of information and innovation, FR/89/1, EUR 11883 FR.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL IMPACTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA DEL MINISTERIO DE HACIENDA SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA. *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2000.

CORABI, GIAMPAOLO. *La tributación sobre el comercio electrónico: objetivos económicos, restricciones tecnológicas y legislación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 2000.

DAVARA, MIGUEL ÁNGEL. *Fact Book de comercio electrónico*, Madrid, Aranzadi, 2001.

ESCOBAR, MODESTO. *El comercio electrónico*, Madrid, Fundación Retevisión, 2000.

FALCÓN y TELLA, RAMÓN. "Tributación e Internet", revista *Quincena Fiscal*, Madrid, n.º 10, 1998.

FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN y otros. *Curso de Derecho Tributario*, Parte Especial, Madrid, Marcial Pons, 2000.

GARCÍA NOVOA, CÉSAR. "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico I", revista *Quincena Fiscal*, Madrid, n.º 15, 2001.

GARCÍA NOVOA, CÉSAR. "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico II", revista *Quincena Fiscal*, Madrid, n.º 16, 2001.

HELLERSTEIN, WALTER. "Electronic Commerce and the challenge for Tax Administration" [Comercio electrónico y el desafío para las administraciones tributarias], [en línea], World Trade Organization, Committee on Trade and Development, Seminar on Revenue Implications of E-Commerce for Development, Geneva, Switzerland, 22 April 2002, [ref. 21 de febrero de 2003]. Disponible en *web* de la Organización Mundial del Comercio: [www.wto.org/english/tratop_e/semos_e/presentation_hellerstein.ppt].

HORTALÀ I VALLVÉ, JOAN, FRANCO ROCCATAGLIATA y PIERGIORGIO VALENTE. *La fiscalidad del comercio electrónico*, Valencia, CISS Praxis, 2000.

JUAN (DE) Y LEDESMA, ÁLVARO. "Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Madrid, n.º 204, 2000.

LARA (DE) PÉREZ, AMPARO. "Un apunte sobre la fiscalidad del comercio electrónico", revista *Crónica Tributaria*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2002.

MARTÈN QUERALT, JUAN y CARMELO LOZANO SERRANO. *Derecho Tributario*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1994.

MATEU DE ROS, RAFAEL y JUAN MANUEL CENDOYA MÉNDEZ DE VIGO. *Derecho de Internet. Contratación electrónica y firma digital*, Madrid, Marcial Pons, 2000.

MUÑOZ MARTÍNEZ, GABRIEL. "Criterios de imposición al comercio electrónico realizado a través de internet",

Impuestos, *Revista de Orientación Tributaria*, Bogotá, Legis, 2000.

OLIVER CUELLO, RAFAEL y ANA MARÍA DELGADO GARCÍA. "La fiscalidad en el comercio electrónico", en JOSEBA ECHEBARRÍA SÁENZ y otros. *El comercio electrónico*, Madrid, Edisofer S. L. Libros Jurídicos, 2001.

OLIVER CUELLO, RAFAEL. *Tributación del comercio electrónico*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 1999.

RIBAS ALEJANDRO, JAVIER. *Aspectos jurídicos del comercio electrónico en Internet*, Pamplona, Aranzadi, 1999.

RODRÍGUEZ VEGA, JORGE. *Introducción a la informática*, Madrid, Anaya, 1997.

RUIZ HUIDOBRO, ALFREDO. "El derecho tributario del siglo XXI: problemática del comercio electrónico y los principios del derecho tributario internacional", [en línea], [ref. 22 de febrero del 2003]. Disponible en *web* de la Universidad del Pacífico [www.up.edu.pe].

SECO FERREIRA, ANTONIO SERGIO. "Tributação do comércio eletrônico: Perspectivas tecnológicas" [Tributación del Comercio Electrónico. Perspectivas tecnológicas], [en línea], Banco Interamericano de Desenvolvimento, Departamento de Integração e Programas Regionais, Divisão Fiscal, Brasília, março de 2001, [ref. 18 de febrero del 2003]. Disponible en *web* del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias [www.ciat.org/doc/mejo/tecnologia_de_soporte.pdf].

VARIAN, HAL R. "Impuestos al comercio electrónico", [en línea], *Gaceta de Economía*, año 5, n.º 10, [ref. 22 de febrero del 2003] Disponible en *web* del Instituto Tecnológico Autónomo de México [www.itam.mx/eventos/publicaciones/geconomia/varian/.PDF].

VV. AA. "Tributação do Comércio Eletrônico" [Tributación del Comercio Electrónico], [en línea], Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, [ref. 22 de febrero del 2003]. Disponible en *web* del Banco Federativo del Brasil [www.federativo.bndes.gov.br].

