LA FISCALIDAD EN LAS TRANSACCIONES DE BIENES Y SERVICIOS Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO. ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA REALIDAD CANARIA

DOMINGO CARBAJO VASCO

Economista. Abogado.
Inspector de Hacienda del Estado

SUMARIO

I. Introducción.
II. Consideraciones generales.
A) Fiscalidad y sociedad de la información.
B) La opción del "bit tax" y otras consideraciones.
C) La gestión tributaria y el comercio electrónico.
III. Las posturas de las Administraciones tributarias del Estado central y de la Comunidad Autónoma de las Islas Canarias.
A) Introducción.
B) Problemas generales que el comercio electrónico supone para la fiscalidad sobre el tráfico de bienes y servicios.
C) Otros tributos sobre el consumo.
D) Otros temas.
IV. Problemas que plantea el comercio electrónico para la Administración tributaria.

Resumen del contenido:

En el presente artículo se exponen las relaciones entre comercio electrónico y fiscalidad, en particular, los nuevos retos que la aplicación de las tecnologías a la actividad económica están planteando a la normativa y Administración Tributaria. Asimismo, se plantean las diferentes alternativas que la doctrina sugiere para solventar tales retos. En particular, se profundiza en la problemática que el comercio electrónico produce en la fiscalidad indirecta sobre bienes y servicios, con la vista puesta en las particularidades de la Hacienda canaria. Por último, se esboza un plan de acción por parte de la Administración Tributaria para enfrentarse al comercio electrónico.

I. INTRODUCCIÓN.

Puede parecer sorprendente que en unos momentos de crisis de las empresas punto.com y cuando los mercados que recogen la evolución de las entidades vinculadas a las nuevas tecnologías van hacia la baja, resulte más conveniente que nunca plantearse las relaciones entre la fiscalidad y el comercio electrónico.

En nuestra opinión avalan el interés de estudiar cómo incide el comercio electrónico en la fiscalidad y, especialmente, en la imposición indirecta, es decir, aquélla que recae sobre el tráfico empresarial de bienes y servicios, los siguientes aspectos:

A) Aunque estén en crisis las empresas vinculadas a Internet y las nuevas tecnologías, tal crisis no supone, ni mucho menos, la desaparición de la "nueva economía", sino que, por el contrario, se trata de un problema de crecimiento, de eliminación de las empresas con menor eficacia o peor eficiencia, de maduración de entidades punto.com de mayor escala y de adecuación de las expectativas a las realidades comerciales.

El comercio electrónico (y las nuevas tecnologías) está aquí para quedarse e, incluso en España, donde nuestro atraso en esta materia es proverbial, lenta pero inexorablemente aumenta el número de internautas (superando ya la cifra de 5 millones) y el negocio del comercio electrónico va subiendo, siquiera lentamente (según la Asociación Española de Comercio Electrónico, AECE, en el año 2000 se han superado los 34 millardos de pesetas, aunque las cifras son discutidas).

B) Lo importante no son las relaciones entre el comercio electrónico y la fiscalidad, sino que las características del comercio electrónico[1] (como veremos seguidamente) unifican dos fenómenos con especial relevancia en la tributación y en la vida humana: la globalización

económica (el comercio electrónico es una variedad del comercio a distancia y es ejecutado, en su mayor parte, por entidades multinacionales, tipo Amazon) y las nuevas tecnologías: telecomunicaciones, Internet, robótica, pronto la biotecnología, etc…

En nuestra opinión, lo que de verdad importa en los momentos actuales no es estudiar cómo el comercio electrónico afecta a los tributos y a la gestión tributaria, sino cómo un nuevo modelo de sociedad, internacionalizada y en plena revolución tecnológica, la llamada "sociedad del conocimiento", "donde la inteligencia sustituye al músculo", está alterando nuestra concepción del mundo y, en consecuencia, está modificando los parámetros de la Hacienda Pública[2].

C) Porque, a pesar de las resistencias iniciales y de determinadas propuestas radicales (de las que luego hablaremos), se está desarrollando un consenso internacional, a partir de los trabajos de instituciones como el Comité de Asuntos Fiscales, CAF, de la OCDE, acerca de la tributación del comercio electrónico. En este sentido, la postura norteamericana, partidaria, en principio, de la autorregulación del sector y de una moratoria que, para algunos, podía devenir en una actividad económica, el comercio electrónico, libre de impuestos[3], está dejando paso a la integración en la corriente internacional que pretende, simplemente, adaptar los instrumentos fiscales utilizados en el Derecho Internacional Tributario al comercio electrónico que es, no lo olvidemos, un fenómeno transfronterizo sustancialmente.

D) Porque, frente a lo sucedido en otras épocas, la Administración Tributaria española se encuentra a la vanguardia en estas cuestiones; así la Agencia Estatal de Administración Tributaria resulta ser, sin ningún género de dudas, la Administración Tributaria que más ha avanzado en el uso de Internet[4] y medios tecnológicos conexos en la gestión de los tributos; por otra parte, la Administración Tributaria española vinculada al Estado Central dispone de un cuerpo de doctrina propio, plasmado en el "Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española", de octubre de 2000[5], respecto a las relaciones entre estos dos fenómenos e, incluso, en foros internacionales, supuesto del CAF de la OCDE ya citado, está planteando posturas particulares en temas tan candentes con el concepto de establecimiento permanente en el comercio electrónico.

[1] Passim. D. Carbajo Vasco, "La fiscalidad y el comercio electrónico: problemas y oportunidades", en *Carta Tributaria, monografías*, nº 334 (2000).
[2] Passim. J. Hortalá Vallvé y otros, *La fiscalidad del comercio electrónico*, CissPraxis, Barcelona, 2000.
[3] Advisory Commission on Electronic Commerce. Report to the Congress, April 2000.
[4] Por poner un ejemplo el sitio "web" de la Agencia Tributaria recibió en el año 2000 más de 8 millones de visitas y accesos directos.

[5] Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española,* Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, octubre 2000.

Importa, sin embargo, señalar que esta situación no es homogénea en lo que respecta a otras Haciendas Territoriales en España y, en este sentido, conviene indicar que la Administración Tributaria canaria, después de una fase inicial con importantes avances en la utilización de la informática, especialmente, en los primeros años de la implantación del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y del APIC, ha visto decaer este impulso inicial, precisamente, cuando la velocidad del cambio tecnológico se aceleraba, por lo que el desfase entre el uso de las nuevas tecnologías por parte de la Administración Tributaria canaria y lo que demanda la sociedad isleña se está acrecentado.

A pesar de esta heterogeneidad, sí cabe afirmar que la adopción de las nuevas tecnologías por parte de los Administradores Tributarios no es que sea una opción abierta o una posibilidad para los mismos, sino una necesidad que, en el caso de no producirse, podría convertir en inmanejable la gestión tributaria en unos años.

Una Administración Tributaria que no entre en la era de lo que algunos conocen como "e.Gobierno", será incapaz de atender a las nuevas realidades socio-económicas y generará, además, importantes deseconomías externas

E) La importancia concedida por la Administración Tributaria española a las nuevas tecnologías ha pasado ya del plano de la gestión y administración fiscales al terreno normativo, al haber incorporado, primeramente, el Real Decreto-ley 3/2000, de 23 de junio, y con posterioridad, la Ley 6/2000, de 13 de diciembre, por la que se aprueban medidas fiscales urgentes de estímulo al ahorro familiar y a la pequeña y mediana empresa ("Boletín Oficial del Estado", BOE, de 14 de diciembre), un elenco de incentivos para que las empresas realicen inversiones y gastos en las nuevas tecnologías, incluyendo entre las mismas el desarrollo del comercio electrónico.

Estos incentivos fiscales aparecen regulados en los artículos 33 bis y 36.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y suponen la apuesta decidida del Gobierno para, con el uso de los gastos fiscales, superar el déficit de las empresas españolas, particularmente, las PYMES, en esta materia (otra cosa es que esta apuesta sea la más eficiente y contraste con la escasa aportación del gasto público a la iniciativa gubernamental Info XXI, la sociedad de la inform@ción para todos).

F) Por último, pensemos que el comercio electrónico constituye un conjunto de transacciones económicas (entregas de bienes y prestaciones de servicios, por utilizar la terminología ya acuñada en el Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA) por medio, sustancialmente, de la Red (no pretendemos ser exactos respecto a la definición del e-

comercio que admite múltiples opciones y variantes, en particular, el llamado B2B, es decir, el comercio electrónico entre empresas y el B2C o comercio electrónico entre empresas y consumidores finales), por lo que resulta imprescindible analizar su conexión con la normativa y los tributos que recaen sobre estas operaciones, supuesto del Impuesto General Indirecto Canario, IGIC, en las islas Canarias o del IVA en el resto de España. Resulta, asimismo, necesario estudiar esta conexión, ya que la Unión Europea, UE, ha presentado determinadas propuestas legislativas para adaptar la normativa del IVA, tanto sustantiva[6] como formal (cuestión de la facturación electrónica), a la nueva realidad.

Pero antes de entrar en el detalle de las relaciones y problemas que supone el auge del comercio electrónico para la fiscalidad indirecta, debemos plantearnos porqué el comercio electrónico o, como hemos dicho desde el principio, la nueva "sociedad" o "era" de la información, requiere un replanteamiento de determinadas concepciones fiscales y de la gestión tributaria.

II. CONSIDERACIONES GENERALES

A) FISCALIDAD Y SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN

Plantear el tratamiento tributario del comercio electrónico, no puede hacerse con independencia de la posición que se mantenga ante el fenómeno del comercio electrónico en general y frente a su incidencia en la realidad socio-económica, cuestiones de una enorme complejidad y, además, en constante evolución, como las nuevas tecnologías que sustentan el "e-comercio".

Por otra parte, nunca puede olvidarse que los retos fiscales suscitados por el comercio electrónico son una vertiente más de los producidos por la sociedad de la información y, en general, de la creciente contradicción entre un sistema tributario que gira todavía sobre la idea de soberanía nacional (artículo 133.1 de la Constitución Española[7], aunque matizado por otros artículos) y la globalización económica que internacionaliza a los contribuyentes y a los objetos imponibles.

De hecho, nuestra posición es que hablar de la "fiscalidad y el comercio electrónico" constituye un reduccionismo, pues el comercio electrónico sólo existe por la posibilidad de

[6] Comisión de las Comunidades Europeas, "Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica el Reglamento (CEE) nº 218/92 del Consejo sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA) y propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 388/77/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica", en COM (2000) 349 final (2000).

[7] "La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado mediante ley".

organizar las transacciones económicas de forma diferente, gracias a las nuevas tecnologías (o, para continuar en 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.

Desde nuestro punto de vista, más que hablar de los retos que supone el comercio electrónico para la fiscalidad, deberíamos referirnos a las relaciones, contradictorias y cambiantes, entre el sistema tributario:

- las nuevas tecnologías y

- la globalización económica

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, la cual refleja y agudiza las contradicciones entre un sistema tributario centrado en la soberanía nacional y unos objetos imponibles, crecientemente móviles, deslocalizados y con una perspectiva de funcionamiento internacional que arrastran, lógicamente, a los sujetos que operan en ese mercado..

Resumiendo los rasgos esenciales de esta sociedad, aunque su delimitación tampoco es precisa, se señalan los siguientes:

1. Su novedad radical.

2. La progresión geométrica de sus actividades.

3. El cambio tecnológico constante, pues se sustenta en el desarrollo de las nuevas tecnologías, especialmente, en el sector de las telecomunicaciones; de ahí, incluso, que algunos conceptúen al término "e-comercio", como obsoleto, a sustituir por el "m-comercio", a partir de la telefonía móvil o, si ésta fracasara, por otro tipo de sistemas de conexión desde la televisión a la tecnología "Bluetooth".

4. Su flexibilidad.

5. Su carácter omnicomprensivo, al afectar a todas las facetas de la vida humana y a diversas ramas del ordenamiento jurídico: Civil, Mercantil, Administrativo, etc.[8]

[8] Vid. J. Ribas Alejandro, *Aspectos jurídicos del comercio electrónico en Internet*, Aranzadi, Pamplona, 1999.

En estas circunstancias, caben dos planteamientos generales en lo que respecta a las relaciones entre fiscalidad y comercio electrónico:

- uno, que entiende imposible de solucionar esta confrontación entre modelo tributario y realidad tecnológica y, en general, considera inútil e, incluso, negativa, cualquier regulación de esta nueva realidad, en la cual se inscribe el comercio electrónico, ya que legislar supone generar barreras a una actividad sin fronteras, a la vez, que nunca una burocracia nacional, por muy perfecta que fuese, sería capaz de controlar esa realidad o de entenderla.

- otro, que plantea la posibilidad de ajustar el sistema fiscal (y cualquier marco normativo) a este nuevo entorno, al igual que las normas fiscales se han ido adaptando a los cambios sociales y económicos y que, con moderación, entiende que fenómenos como el comercio electrónico, si bien novedosos, son similares a otras alteraciones socio-económicas del pasado y, por lo tanto, tarde o temprano requieren normas, incluyendo las tributarias, aunque sólo sea porque los primeros llegados a la actividad empezarán a plantearse la necesidad de proteger sus conocimientos (lo inmaterial, lo que de verdad vale en esta nueva sociedad) frente a los advenedizos que nunca asumieron riesgos para entrar en las nuevas actividades económicas, de valor creciente[9].

Para la primera perspectiva, tales rasgos conducen a que no sea posible diseñar ningún marco jurídico estable para regular el comercio electrónico, pues sólo la propia autorregulación y la competencia entre los agentes que intervienen en el proceso de configuración de esta sociedad, darán el resultado normativo apropiado, el cual, además, irá cambiando constantemente. En estas condiciones, los sistemas tributarios actuales, pensados para situaciones totalmente diferentes de las que rigen en la sociedad de la información, resultan poco adecuados y, asimismo, cualquier intento de ajustarlos a la nueva sociedad, no haría sino perturbar el desarrollo de la misma y generar ineficiencias y costes de todo tipo y, al final, verse incapacitados para hacer tributar los hechos imponibles que genera la sociedad de la información, ante el impulso dinamizador de las nuevas tecnologías y sus posibilidades para eludir al Fisco.

En este sentido, solamente una Autoridad Tributaria Internacional, como pide alguna doctrina y con poderes, al menos, similares a los de Organizaciones Internacionales que regulan otras áreas de la actividad económica o entidades con poderes supranacionales, por ejemplo, la Comisión Europea, podrían exaccionar adecuadamente el comercio electrónico.

[9] F. M. Horner; J. Owens, "Tax and the Web: new tecnology, old problems", Bureau for International Fiscal Documentation, nº 11-12 (1996).

Esta posición, la cual aparece en algunas posturas norteamericanas favorables a una moratoria fiscal sobre el comercio electrónico, en cierto doctrina que confunde Internet con el fin de todos los problemas de la Humanidad, como una especie de Reino de la Libertad y de la ausencia de Necesidad, tiene también fuerte predomino en el ámbito aduanero y en los gravámenes sobre el tráfico de bienes. De hecho, esta concepción de Internet como "zona libre de impuestos" ya posee un reflejo legal, precisamente, en los Estados Unidos, donde existe una moratoria para el pago de los Impuestos estatales ("sales y user taxes") que recaen sobre las transacciones en Internet, negando la existencia de un "nexus" o vínculo entre el operador de Internet y el territorio del Estado donde se produce el comercio electrónico.

Esta doctrina, que filosóficamente recuerda la figura del Panglos de Voltaire, lo máximo que acepta es una especie de "impuesto voluntario", donde la autorregulación de los operadores y la libre competencia entre los mismos determinaría la carga fiscal a pagar por todos ellos a cambio, precisamente, de que el Gobierno no legislase en este terreno.

La simple constatación de que, incluso, tal doctrina limita este planteamiento a la imposición indirecta y al tráfico entre los Estados y, además, es sólo aceptable en este contexto norteamericano: ausencia de imposición sobre las rentas en el nivel federal, doctrina del Tribunal Supremo USA que ya exigía, para gravar las ventas a distancia en otros Estados, la existencia de un "nexus" en ese Estado, apoyo por parte de los Estados, vgr. Virginia, que carecen en estos momentos de un impuesto sobre las ventas; etc…, nos conduce a rechazarla; asimismo, tal planteamiento se limita a la fiscalidad sobre el tráfico de bienes y contrasta con otra corriente norteamericana, creciente en el campo intelectual y entre los propios gobernadores de los Estados, que exige una regulación (incluyendo la vertiente fiscal) del comercio electrónico[10], aunque sólo sea para impedir la aparición de una competencia desleal con el comercio tradicional y otras fórmulas de ventas a distancia.

Esta postura de autorregulación es también criticable 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 los Estados Unidos, frente al resto del mundo (países receptores) y, por lo tanto, puede ser negativa para los intereses españoles. No es una postura realista, en otro orden de cosas, porque 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 (de ahí que, junto a otros factores, la propia

[10] Un buen resumen del debate actual en: National Tax Journal, special issue. "The Taxation of Electronic Commerce", 2001.

moratoria para la fiscalidad del comercio electrónico establecida entre los distintos Estados de los EEUU se haya limitado a tres años, con propuestas modernas para su extensión a cinco, y no alcance a los impuestos federales) . Tal posición es, por último, incoherente con las críticas a la competencia fiscal dañina que patrocinan tanto la OCDE como la UE[11], al permitir la deslocalización de los prestadores de servicios vinculados al comercio electrónico hacia, precisamente, los Estados Unidos, por la ausencia de fiscalidad indirecta respecto de las prestaciones de servicios que realicen, aunque determinadas estrategias europeas, caso de la irlandesa, pugnen por localizar en su territorio los servidores de Internet.

En todo caso, la ausencia de impuestos sobre el comercio electrónico supone colocar en una situación de desventaja comparativa al comercio tradicional (que no dispone de los medios tecnológicos necesarios) y a cualquier otra base tributaria, en particular, a las rentas del trabajo, que no tenga las características propias del comercio electrónico, supuesto de su movilidad y capacidad de deslocalización, planteando problemas con relación a los principios de neutralidad y equidad, básicos en el sistema tributario. Asimismo, al subvencionar al comercio electrónico, distorsionaría la asignación de recursos y dañaría la eficiencia económica.

Esta posición se contrapone a otra corriente de opinión, igualmente pesimista, que minimiza la novedad del comercio electrónico, por entender que éste ya existe desde muchos años atrás (la tarjeta de crédito es, por ejemplo, un medio electrónico de compra), suponiendo, simplemente, el desarrollo adaptado a las nuevas realidades tecnológicas de las ventas a distancia y afirmando que los datos existentes (por otra parte, muy diferentes y debatidos en cuanto a su exactitud) acerca de este comercio revelan su escasa incidencia real, así como su limitación efectiva a las relaciones entre empresas, el llamado B2B o comercio "business to business" (que se calcula supone un 80% del comercio electrónico); por lo que la preocupación por esta idea responde más a los intereses de los propios intermediarios y comercializadores del producto (servidores, empresas de telecomunicación, certificadores de firma electrónica, etc…) por potenciar este mercado que a su impacto efectivo en la sociedad. Esta corriente se ha visto reforzada recientemente por la crisis de las empresas punto.com y de mercados como el NASDAQ y ha llevado a algunos autores a señalar que el comercio electrónico, al igual que el comercio a distancia que comenzó a finales del siglo XIX en Estados Unidos, alcanza un límite natural y no se adapta a todos los mercados y culturas (de hecho, el comercio a distancia clásico: la venta por catálogo, nunca ha tenido un gran desarrollo en España). Estos pesimistas insisten en que mucho de lo que parece como creación de mercado y consumidores en el comercio electrónico no es tal, sino el simple trasvase desde el comercio tradicional, con venta presencial, al nuevo comercio,

[11] OCDE. *Concurrence fiscal dommageable. Un probléme mondial,* OCDE, París, 1998.

por lo que la creación de riqueza derivada del mismo es muy escasa y se limita a nuevos operadores, por ejemplo, los creadores de portales en Internet.

Tampoco puede aceptarse este planteamiento, ya que algunos factores como el propio crecimiento exponencial de este comercio en determinados mercados maduros, aunque parta de volúmenes reducidos, la velocidad de los medios de telecomunicación modernos (televisión, ordenadores, telefonía móvil, etc…) frente a los lentos y costosos de la venta a distancia y, en particular, lo novedoso de la multiplicación de los canales de ventas y servicios entre vendedores/compradores y usuarios, así como la rapidez de su uso, la aparición de un mercado de productos que dejan de manifestarse en bienes físicos para desmaterializarse y su expansión a una relación directa productores-consumidores finales, alejada del circuito empresarial y eliminando intermediarios, colocan al comercio electrónico en una postura diferenciada respecto a las ventas a distancia por correo y catálogo y suponen claramente el desarrollo de un nuevo modelo de organización económica que requiere una nueva fiscalidad, por ejemplo, el comercio electrónico impacta directamente en los circuitos comerciales y en la estructura de la empresa y este efecto (vgr. la desaparición de algunos intermediarios) tiene una consecuencia inmediata en la fiscalidad, al eliminarse fuentes de información tributaria y centros de recaudación.

De todas formas, si aceptamos que el comercio electrónico no es sino un elemento de un proceso más complejo de transformación socio-económica más radical (pues la forma de comunicarse los humanos afecta a sus relaciones y a su concepción del mundo), la denominada "sociedad de la información", sigue siendo imprescindible plantearse los efectos de esta nueva sociedad en la Hacienda Pública y, aunque el comercio electrónico pueda no ser tan trascendental como algunos "gurús" planteaban, otros aspectos vinculados a la nueva sociedad, vgr. la proliferación de canales de comunicación, la multiplicación de las conexiones entre personas y empresas, pero también sus nuevas características, *verbigratia*, las conversaciones con telefonía móvil son más abundantes pero también más cortas que con telefonía normal, obligarían a un Administrador de Hacienda, buen gestor, a preocuparse por la influencia de estos fenómenos en la fiscalidad.

De hecho, los estudios coinciden en que una de las grandes novedades y de los previsibles impactos directos del comercio electrónico en la fiscalidad se produce por el crecimiento de las operaciones directas entre proveedores y consumidores particulares, es decir, por el auge del B2C y la apertura hacia el Universo del espacio de compra de un consumidor local, tradicionalmente vinculado a una tienda arraigada en una zona y, por lo tanto, de fácil localización por el Fisco y que ahora compra en el mundo, sin identificación, ni vínculo preciso a una Autoridad Tributaria nacional.

B) LA OPCIÓN DEL "BIT TAX" Y OTRAS CONSIDERACIONES[12]

Otra tesis, que pone el énfasis en la radicalidad del nuevo modelo socio-económico de la sociedad de la información (si aceptamos, que el término comercio electrónico es reduccionista y no refleja todos los aspectos afectados por el desarrollo de las tecnologías, normalmente identificadas por el uso de la Red Internet), la cual en su faceta económica es conocida en algunos ambientes como la "economía digital", expone que existe una nueva realidad en la vida de los seres humanos del siglo XXI y que es preciso desechar la posibilidad de ajustar a la misma simplemente los esquemas de tributación hoy vigentes, incluso en el marco de Organizaciones Económicas Internacionales con amplios poderes, supuesto de la UE.

Por el contrario, se hace necesario diseñar un sistema tributario propio y vinculado a esta realidad, pues si ésta es muy diferente de la que conocimos en el siglo XX, resulta indudable que el modelo tributario del siglo XXI no puede vivir preso, ni cumplir sus funciones, empezando por la suficiencia financiera, con concepciones, tributos y sistemas gestores desfasados y obsoletos.

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 cualquier Hacienda Pública, desde el de suficiencia al de neutralidad, se encuentra (existen otros, por ejemplo, los que propugnan gravar los "módems", como fórmula más apropiada o "proxy" para exaccionar la fórmula de acceso al comercio electrónico, ante la imposibilidad de gravar efectivamente la operación que se ejecuta en el Red), el planteamiento de un "bit tax" ("impuesto sobre el impulso electrónico-informático"), es decir, gravar las operaciones ejecutadas a través del sistema de Redes informáticas que da pie a los intercambios económicos (comercio electrónico), sociales, culturales, etc…, por cada impulso electrónico o informático necesario para transmitir la orden, el servicio o la información que se desea.

Este tributo fue originariamente expuesto por A. Cordell, un Consejero del Departamento de Industrial Canadiense, y supone gravar por el número de "bits" de información recibidos por el usuario a través del intermediario en la Red Internet.

Han existido, además, otras propuestas de gravámenes especiales sobre las comunicaciones más necesarias para operar en el comercio electrónico, como "proxy" para exaccionar las transacciones económicas que utilizan las TICs.

[12] A.L. Lamagrande, "Los desafíos de la Administración tributaria frente a la globalización", en Crónica Tributaria, nº 87 (1998).

Estas ideas, no son aceptables (aunque han tenido alguna influencia, por ejemplo, en la propuesta, luego desechada, de las autoridades francesas de introducir una tasa por cada ordenador personal comprado) porque si bien, teóricamente, el "bit tax" es brillante, novedoso e imaginativo, no resuelve problemas esenciales en un sistema tributario, *verbigratia*, 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 voluntarias o de oficio de los sujetos que generasen las deudas tributarias. En todo caso, los "bits" se transmiten entre ordenadores, en muchos supuestos en manos de particulares, que utilizan sus correspondientes PCs, de difícil control y, si de lo que se trata, es de construir el impuesto a través de "acumuladores" de datos o de fuentes de información y servicios, como puedan ser los servidores o las páginas "web", aparecen inmediatamente otras complicaciones como son la identificación de los sujetos que están detrás de estos servidores y páginas, el conocimiento de la base económica que está detrás de ellos y que, por lo tanto, permite asegurar la recaudación, su localización, etc…

Por si esto fuera poco, el "bit tax" resulta ser:

- Injusto, porque exacciona las transacciones del comercio electrónico no según su valor, sino conforme a las unidades binarias del impulso informático, lo que supone gravar proporcionalmente más las operaciones repetidas del pequeño valor que transacciones unitarias de gran valor; de esta forma, operaciones como las entregas de libros y, en general, las prestaciones de servicios vinculadas a la cultura y muy importantes en el comercio electrónico (recuérdese la polémica sobre los derechos de autor en las emisiones discográficas efectuadas por medio de Napster y otros servidores) resultarían perjudicadas, mientras que operaciones económicas de gran importancia económica, supuesto de la transmisión por correo codificado y encriptado de patentes farmacéuticas, de enorme valor económico pero con escasos Megas de capacidad transmitida, prácticamente no pagarían ninguna carga tributaria.

- Tecnológicamente desfasado, pues las nuevas tecnologías permiten comprimir datos y, asimismo, está excesivamente volcado en el comercio entre PCs, sin tener en cuenta otro medios de ventas vgr. usando la telefonía móvil. De esta forma, se estaría condicionando por medio de la fiscalidad la evolución tecnológica, lo que redundaría en la ineficacia y la ineficiencia económicas.

- Irracional, porque, de esta manera, se gravan operaciones que no tienen porqué tener un carácter comercial, supuesto de la publicidad gratuita por Internet, el “spamming”, etc..

La UE también ha rechazado el "bit tax" y, por lo tanto, no es posible pensar que las transacciones de bienes y servicios en la Red puedan ser objeto de gravamen en los Estados miembros de la UE con esta modalidad tributaria que, sin embargo (y al igual que otras iniciativas como la "tasa Tobin" sobre las transacciones financieras), ponen el dedo en la llaga: la necesidad, en última instancia, para que en una economía globalizada y desmaterializada funcionen los sistemas tributarios, de algún tipo de institución con capacidad para hacer tributar realidades económicas mundiales o, al menos, que exista un importante desarrollo de la asistencia mutua y la cooperación administrativa internacional entre Administraciones Tributarias nacionales.

Respecto al gravamen reforzado sobre las telecomunicaciones para, de esta manera, sujetar a impuestos el comercio electrónico, confunde el medio de comunicación utilizado para la operación con el valor de la misma, discrimina gravemente en contra de determinadas modalidades de telecomunicación, retarda el avance tecnológico, etc…; por lo que tampoco es ofertable como "proxy" para exaccionar el comercio electrónico, sin desdeñar que las telecomunicaciones, al ser imprescindibles para realizar el comercio electrónico, han de jugar un papel relevante a la hora de construir su fiscalidad y, por ello, no es de extrañar la proliferación de "cargas" sobre las empresas de telecomunicaciones o los servicios que prestan.

De hecho, la reciente polémica en España sobre la tasa por la reserva del dominio radioeléctrico refleja la convicción social de que, de una forma u otra, las nuevas tecnologías, instrumentos generadores de riqueza y de objetos imponibles, deben aportar su alícuota a las finanzas públicas y que, para lograrlo, tributos clásicos, como el Impuesto sobre Sociedades, IS, resultan insuficientes. Lógicamente, el problema clave en esta opción es impedir que una excesiva imposición sobre las comunicaciones retrase el desarrollo de las mismas, lo que, al fin y al cabo, no es sino repetir el viejo adagio, de origen colbertiano, de que el arte de los impuestos consiste en desplumar a los gansos del mayor número de plumas, sin que éstos perezcan.

C) LA GESTIÓN TRIBUTARIA Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO.

En cualquier caso, 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 tributaria 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.

Por ello, cualquiera que sea la opción de la Hacienda canaria en lo que respecta a la tributación por el IGIC de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas mediante comercio electrónico, resulta imprescindible que la gestión y las relaciones entre la Hacienda canaria y sus contribuyentes se adapten a las nuevas tecnologías.

Es más, cada vez nos parece más evidente que lo esencial no es un marco tributario, con las subsiguientes modificaciones legislativas, 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.

En consecuencia, el diseño de un cuadro legislativo general para hacer tributar el comercio electrónico conduce, de forma posibilista y con la prudencia que el manejo de los caudales públicos debe llevar al Administrador tributario, no a opciones radicales, ni a planteamientos teóricamente muy perfectos, pero sin continuidad con el sistema tributario vigente, sino a intentar adaptar los conceptos, principios y modelos de gestión tributaria ya existentes, tomando en consideración las especificidades del comercio electrónico y así, configurar un modelo de tributación que, partiendo del actual, resulte ajustado y ajustable al nuevo fenómeno social, económico y tecnológico.

En suma, no se trata de que el IGIC o su legislación no sirvan para hacer tributar efectivamente las operaciones de comercio electrónico, sino de:

-instrumentar un modelo de gestión tributaria que haga un uso creciente de las nuevas tecnologías, para mejorar la asistencia a los contribuyentes, reducir los costes de cumplimentación y de gestión y, con una buena formación de los funcionarios públicos, minore las posibilidades de fraude que estas nuevas técnicas conllevan,

-modificar aquellos aspectos normativos del IGIC que respondan a modelos económicos obsoletos o que no incorporaban en su configuración la realidad del comercio electrónico.

III. LA POSTURA DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS DEL ESTADO CENTRAL Y DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE LAS ISLAS CANARIAS.

A) INTRODUCCIÓN

Razones de prudencia financiera y realismo, así como el hecho de que España sea un Estado miembro de instituciones como la UE y la OCDE que defienden esta línea de actuación, llevan a construir el marco general normativo de tributación del comercio electrónico desde una perspectiva pragmática, pues sería absurdo plantear un sistema tributario novedoso, cuando las citadas instituciones, incluyendo la Organización Mundial del Comercio (OMC) en el área de los gravámenes aduaneros[13], están tratando de consensuar, a partir de los modelos tributarios en funcionamiento, un marco tributario general para el comercio electrónico.

En estas condiciones, y sin entrar en detalles legislativos que escapan a los objetivos de este artículo y a los conocimientos del autor, no cabe aceptar para la Administración Tributaria de las Islas Afortunadas un modelo de tributación del comercio electrónico muy diferente del que están construyendo estas organizaciones internacionales. *Item* más en el área de la imposición sobre el tráfico de bienes, donde la especialidad canaria es más acusada, no cabe diseñar un modelo de imposición que incorpore las peculiaridades del comercio electrónico muy diferente del que la UE establezca para adaptar la legislación del IVA a la realidad el e-comercio, sobre todo, si tenemos en cuenta que el IGIC, núcleo de la tributación indirecta canaria, sigue el modelo del IVA comunitario, con menor carga tributaria, manifestada en sus alícuotas y exenciones y, especialmente, con la exclusión de alguno de los regímenes especiales que incorpora el IVA peninsular, supuesto del recargo de equivalencia; pero estos regímenes especiales son consustanciales a un comercio tradicional y, en consecuencia, no parecen necesitar un replanteamiento vinculado al comercio electrónico.

En otro orden de cosas, las Administraciones tributarias españolas, tanto la del Estado Central como la de las CCAA y de las entidades locales, deben responder al desarrollo del comercio electrónico con ajustes, más o menos sustantivos, de su legislación tributaria y de su gestión, sin pretender crear un modelo propio de fiscalidad, al margen del que están configurando las organizaciones internacionales e instituciones en las que se inscriben.

La propia naturaleza internacionalizada de Internet y del comercio electrónico no permitirían, en la práctica, adoptar una normativa diferente a la de otros Estados. Por otra parte, nuestra pertenencia a la UE y, específicamente, a la Unión Económica y Monetaria, UEM (a punto de cumplir uno de sus hitos esenciales: la introducción del euro como medio de pago y con total poder liberatorio el 1 de enero de 2002) exigen llevar a cabo una Política Fiscal coordinada con la de otros Estados miembros de la misma. En las relaciones entre la Hacienda canaria y la Hacienda estatal estas relaciones de coordinación son aún más acusadas, debido a los ajustes que se producen en la entrada de bienes y servicios entre la

[13] World Trade Organization. *Special Studies 2. Electronic Commerce and the role of the WTO*.

Península y las islas Canarias, por lo que no cabe ni siquiera pensar en que la Hacienda canaria adopte una normativa o soluciones muy diferentes de las que está introduciendo la Hacienda del Estado respecto al comercio electrónico y, mucho menos, si pensamos que en la fiscalidad que regulará las transacciones de bienes y servicios la citada legislación vendrá impuesta por las modificaciones que en la Sexta Directiva reguladora del IVA va a incorporar la UE, incluso, entendemos que en el ámbito canario, ya que si bien la Sexta Directiva no es directamente aplicable al IGIC, la estructura y contenido de este último no pueden romper en decisiones de tipo estructural (como sería la derivada de configurar un lugar de realización específico para el comercio "on line") con la normativa general de la UE, al inscribirse la economía canaria en el modelo europeo plenamente.

En consecuencia, lo que España puede aportar como novedad en esta materia es el desarrollo de una Administración Tributaria tecnológicamente avanzada y la configuración de una gestión fiscal óptima que reduzca al máximo los costes de cumplimentación y los propios costes directos de la Administración Tributaria a la hora de recaudar. Tales aspectos del modelo deben construir la guía del modelo tributario del comercio electrónico en España. Nuevamente, lo que cabe exigir a la Hacienda de la CCAA canaria es que adecue rápidamente su gestión a las nuevas tecnologías, sobre todo si tenemos en cuenta que en el relativo a la introducción en España de la Directiva europea sobre comercio electrónico las competencias de la CCAA canaria resultan ser, nuevamente, limitadas.

Indudablemente, tales propuestas han de cohonestarse de forma doble con las peculiaridades que respecto al comercio electrónico tienen la realidad de la sociedad de la información en España en general (línea a) de actuación) y con las especificidades canarias. Respecto a la cuestión a), es evidente el retraso español (como en general sucede en todo lo vinculado a la investigación y desarrollo, al dedicar un 0,89% del PIB a la investigación frente a una media del 2%, reputada insuficiente, en la UE) en la adopción de las nuevas tecnologías y, en consecuencia, en la introducción del comercio electrónico como herramienta de trabajo empresarial y como mecanismo de nuestra vida diaria.

El sistema fiscal tiene que ayudar a colmar nuestro déficit tecnológico, incluyendo la necesidad de recuperar y fomentar el uso de las nuevas tecnologías, haciéndolas familiares a la empresa y al consumidor español, especialmente, a las PYMEs, cuya situación es todavía peor; en este sentido, las medidas del Real Decreto-Ley 3/2000, en especial, los incentivos fiscales para el acceso de las PYMES a las nuevas tecnologías (nuevo artículo 33 bis de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre) van por este camino, pero todavía es pronto para conocer sus efectos; asimismo, es discutible que los gastos fiscales, con importantes efectos negativos en diversos principios tributarios, sean la única manera de lograr que la empresa española entre

en la era de Internet; por ello, es lamentable la ausencia de un núcleo investigador generalizado en las empresas privadas españolas y el reducido gasto público directo (menor en términos reales que el destinado en el año 1995) destinado a la investigación.

De todas maneras, las pretensiones de utilizar el sistema tributario como una especie de maná para no pagar impuestos con la excusa de la necesidad de fomentar la I+D se enfrentan, en nuestra opinión, con la discutible eficacia del incentivo clásico en esta materia: el artículo 33, deducciones por investigación, desarrollo e innovación, de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, para lograr un crecimiento de la I+D empresarial, junto con su clara ineficacia, dado el alto coste en menores ingresos presupuestarios que este incentivo (cada año mejorado, en una absurda carrera para demostrar que, sin poner una peseta de gasto público directo, se incentiva la I+D) conlleva; así como con los problemas de competencia desleal que frente al comercio tradicional (ya sometido a fuertes presiones para su reestructuración, con alto coste social) puede suponer un sistema tributario "ad hoc", muy favorable al comercio electrónico.

Todas ellas, son razones más que suficientes para optar por diseñar la tributación del comercio electrónico en España, tanto en la Hacienda central como en la Hacienda canaria, a partir del Ordenamiento y procedimiento tributarios vigentes, adaptándolo, eso sí, a las necesidades y a la incidencia que aquél produce en la realidad socio-economica.

Ahora bien, en lo que respecta a la especificidad canaria, línea b), sí creemos necesario señalar que la "sociedad del conocimiento", dada su desmaterialización y la velocidad en tiempo real, "on line", que imprime a sus transacciones, tiene una serie de ventajas añadidas para las islas Canarias que deben considerarse. En principio, la fragmentación territorial canaria y su insularidad, el denominado carácter "ultraperiférico" de las Islas Afortunadas, obstáculo importantísimo para el desarrollo económico y social, pierde relevancia con las nuevas tecnologías.

El impulso de la sociedad de la información en Canarias resulta estratégico, porque precisamente para las nuevas tecnologías estos obstáculos físicos cuentan menos y pueden ser superados con las mismas, debido a la desmaterialización de las entregas de bienes y servicios por Internet y a su capacidad para transmitir en tiempo real por encima de cualquier obstáculo geográfico.

En este sentido, las islas Canarias sí que disponen de algunos instrumentos fiscales para impulsar el comercio electrónico y, en general, la utilización de las nuevas tecnologías por las empresas canarias, como son los incentivos fiscales canarios en el IS, el mecanismo de la reserva de inversiones y la ZEC, la Zona Especial Canaria (esta última ya piensa en las empresas punto.com). Sería el momento de plantearse dirigir los recursos de la Reserva de

Inversiones hacia empresas tecnológicamente avanzadas y hacia iniciativas empresariales con riesgo vinculadas al desarrollo de alguno de los rasgos de la sociedad de la información, supuesto de la desmaterialización..

Por otro lado, la Hacienda Canaria no puede olvidar nunca que la tributación del comercio electrónico aborda un tema parcial y limitado como es la relación de los impuestos con esta nueva forma de comerciar, y se debe coordinar con una actitud estratégica del Gobierno canario en todas sus actuaciones (algunas tan esenciales como es el desarrollo de las infraestructuras tecnológicas), apostando decididamente por las nuevas tecnologías, las cuales, insistimos, permiten reducir alguno de los hándicaps históricos al desarrollo económico de las islas.

De esta forma, la fiscalidad en el IGIC del comercio electrónico y, en general, dentro de las especialidades fiscales de las islas, contribuirá, si se diseña correctamente, a impulsar los aspectos positivos de las nuevas tecnologías y su capacidad para elevar los niveles de desarrollo y competitividad de la economía canaria.

B) PROBLEMAS GENERALES QUE EL COMERCIO ELECTRÓNICO SUPONE PARA LA FISCALIDAD SOBRE EL TRÁFICO DE BIENES Y SERVICIOS

El desarrollo de la sociedad de la información genera un reto para la fiscalidad, tanto en lo que respecta a las obligaciones tributarias materiales como en las obligaciones formales y en la gestión. Estos retos, sintéticamente y clasificados por tributos, pueden resumirse en lo que respecta a la imposición indirecta en[14]:

1. Localización del hecho imponible.

En primer lugar, aparece un problema común con la imposición directa sobre la renta, como es el lugar de la localización de la operación realizada por medio del comercio electrónico, conduciendo, asimismo, a un elenco de dificultades similares: dobles imposiciones, ausencia de tributación, conflictos interjurisdiccionales al discutirse a qué Estado corresponde la tributación de la transmisión realizada mediante el e-comercio, etc…, los cuales se agravan, en el caso de que en el interior de un país existan diversos tributos estatales sobre el tráfico de bienes, tal y como sucede en España donde los puntos de conexión para gestionar los tributos entre el Estado Central y las CCAA no han tenido en cuenta el fenómeno de Internet, y en el caso de las relaciones entre el IGIC y el IVA pueden suponer conflictos respecto a qué tributo grava una determinada operación, ya que la Red no está ubicada en un espacio físico determinado, ni entiende de fronteras espaciales.

Este argumento es todavía más claro en el contexto de la Sexta Directiva del IVA comunitario, a pesar de que en puridad no sea directamente aplicable en las Islas Canarias, pero cuyo modelo sigue, con algunas diferencias, el IGIC y donde las reglas de localización de las prestaciones de servicios sufren de una clara obsolescencia técnica, al vincularse la realización del hecho imponible al lugar donde se ubica el ofertante del servicio, cuando en realidad lo esencial es el lugar de la recepción de la prestación. Estas reglas condicionan las normas del IVA y del IGIC y resultan totalmente inadecuadas para la realidad del comercio electrónico, donde la entidad que entrega el bien o ejecuta el servicio no tiene una localización precisa o claramente se sitúa fuera de las fronteras nacionales e, incluso, dentro de los denominados "paraísos informáticos".

En general, estos problemas son similares, incluso en ausencia de IVA en el Estado de referencia, lo que en el ámbito de la OCDE ya sólo sucede en los Estados Unidos y, por lo tanto, resultan directamente aplicables al IGIC canario, que debería revisar las reglas de localización de las prestaciones de servicios efectuadas por medio de la Red.

2. Distinción entre "entrega de bienes" y "prestación de servicios"

En segundo término, gran parte de la tradicional distinción existente en el IVA y en el IGIC entre "entrega de bienes" y "prestaciones de servicios", propia de la Sexta Directiva de 17 de mayo de 1977 sobre el IVA de la Comunidad Europea y extendida a la mayor parte de los tributos que siguen su estela, entra en crisis, pues en el comercio electrónico y, de forma creciente, entregas clásicas de bienes se convierten en prestaciones de servicios, desde las compraventas de libros hasta la adquisición de discos pasando por la adquisición de "software". Asimismo, el área de las prestaciones de servicios no sólo se amplía, sino 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; por otra parte, la diferenciación entre los servicios gravados se ve dificultada porque son arduamente distinguibles, los que se transmiten por la Red, de los que se envían utilizando medios clásicos, etc… y determinados "envíos" digitales, por ejemplo de "software", es cada vez más complicado saber si suponen una compra-venta o traen consigo servicios incorporados de uso, difusión, transmisión de la información, etc…

3. Identificación y localización del sujeto pasivo

[14] N. Eriksen; K. Holselos, "Electronic Commerce and VAT-An Odyssey towards 2001. The world is getting smaller, the VAT implications are getting bigger", en *VAT Monitor*, July /August 2000, páginas 137 a 143.

La identificación y la localización del sujeto pasivo producen también su propia problemática en este terreno, así como nuevas cuestiones tributarias desde la necesidad de designar a un representante con una cierta fijeza en la jurisdicción fiscal, aunque el auténtico prestador del servicio nunca pise la misma, hasta problemas como la aplicación del sistema de devolución a los no residentes que se ven complicados por el comercio electrónico, pues en muchos casos se desconoce la identidad real o fiscal del sujeto a quien devolver.

En otro orden de cosas, el registro de sujetos pasivos con gran movilidad y dificultades de identificación, como son los que intervienen en el comercio electrónico, produce nuevos problemas, vgr. si es necesario que los operadores no comunitarios se registren en todos los Estados miembros de la UE o si bastaría con un registro único, cuestiones muy debatidas en la actualidad en el seno de la UE y que se trasladan inmediatamente a la realidad de Haciendas regionales, ya que el IGIC debe plantearse el control y registro de operadores que desde la Península realizan prestaciones de servicios o entregas de bienes a sujetos canarios y, sin embargo, no son controlados por la Hacienda canaria..

4. Sujeto pasivo

En esta misma línea, la internacionalización de estas prestaciones de servicios multiplica problemas clásicos en la normativa y la gestión de los gravámenes sobre el tráfico de bienes, por ejemplo, la función de la llamada "inversión del sujeto pasivo", clásica en las relaciones internacionales del IVA, la cual, precisamente, puede salir reforzada con el comercio electrónico y cuya complejidad es evidente, por lo que aparecen dos objetivos de Política Fiscal contradictorios, al haber sido esta figura planteada como respuesta a la incidencia del comercio electrónico sobre el IVA y, sin embargo, generar fuertes costes de cumplimentación para las personas implicadas.

De esta manera, los puntos de recaudación en la imposición indirecta requieren un replanteamiento y el IGIC canario, en la estela del IVA, no puede quedar al margen de estas consideraciones.

5. Problemas de gestión tributaria

La gestión en los tributos sobre el tráfico de bienes y servicios, asimismo, adquiere nuevas perspectivas:

a) Desarrollo de facturas telemáticas, obligando a reformar la normativa española al respecto y a generalizar su utilización, tal y como propone la propuesta comunitaria al

respecto[15], lo que conduce a otros problemas, *vgr*. la aceptación por las Administraciones Tributarias de modelos estandarizados de facturación, la aceptación de las facturas emitidas por medios telemáticos en otros Estados y el control de la veracidad de la factura, documento esencial para la deducción del Impuesto soportado en el IGIC y para justificar la realidad de la operación sujeta.

b) Libros de Contabilidad virtuales o electrónicos.

c) Pagos en dinero electrónico o virtual, el denominado "e-cash", cuyo control es difícil y requiere introducir nuevos métodos de control financiero y tributario..

d) Censo y seguimiento de los sujetos que intervienen en las operaciones, muy complicado por los problemas de identificación y anonimato de la Red..

e) Declaraciones por medios telemáticos, imprescindibles en la nueva realidad y que la Hacienda canaria tiene que generalizar.

f) Censo de contribuyentes y actualización del mismo en tiempo real.

g) Auditorías de los sistemas informáticos y control de la veracidad de los mismas, etc…

Sobre el particular, las recientes propuestas de modificación de la Sexta Directiva por la Comisión de la UE y de facturación electrónica ofrecen alternativas, algunas de ellas muy discutibles y que afectan, indirectamente, al IGIC, por lo que la Hacienda canaria debería ser vigilante en lo que respecta a su desarrollo y aprobación, ya que se va a ver obligada a transponerlas a la regulación del IGIC.

C) OTROS TRIBUTOS SOBRE EL CONSUMO

No se puede olvidar en este breve repaso de la incidencia del comercio electrónico sobre la fiscalidad en el tráfico de bienes que también los gravámenes sobre consumos específicos (conocidos tradicionalmente en España como "Impuestos Especiales") se ven afectados y que la Hacienda Canaria dispone de tributos en este terreno, por ejemplo, sobre los combustibles.

En el campo de los Impuestos Especiales, además de los problemas generales que el comercio electrónico conlleva en los gravámenes que recaen sobre el tráfico de bienes o de

[15] PriceWaterhouseCoopers. "E-Business, invoicing, preparing for the future", 14 June 2000.

las dificultades crecientes que éste puede producir para controlar unas transacciones informáticas en el régimen suspensivo de circulación intracomunitaria, pueden aparecer cuestiones nuevas como son la compra masiva por el consumidor final de productos gravados por estos Impuestos por medio de la Red y sin control fiscal, especialmente, si se desarrollan las transacciones por medio de pequeños paquetes, con franquicia aduanera y exenciones en el IGIC.

D) OTROS TEMAS

La existencia de "ajustes en frontera", por la diferencia entre la fiscalidad indirecta canaria y la tributación peninsular, así como el mantenimiento de determinadas exacciones a la entrada de productos en las islas Canarias no puede quedar al margen del impacto del comercio electrónico.

Un primer problema que se plantea es la dificultad para controlar en la frontera transmisiones que no conllevan entregas físicas, sino que se realizan de forma electrónica, entre medios informáticos y que, además, desmaterializan de forma acusada transacciones que con anterioridad requerían la entrega física del bien, supuesto del libro electrónico..

En segundo lugar, muchas transacciones desplazan su valor a prestaciones de servicios, donde documentos de fácil traslado (planos, disquetes de ordenador, CD-ROMS,) atraviesan sin control posible la frontera o la línea de control fiscal o, incluso, se trasmiten sin necesidad de transporte físico, por lo que la tradicional Aduana, centrada en la vista y control de la mercancía y su envase o embalaje, tiene grandes dificultades para controlar operación y hacerla tributar.

Asimismo, las reglas de valor aduanero y, en general, de valoración de las transmisiones sobre el tráfico de bienes y servicios se enfrentan a nuevos desafíos, ya que la mayor parte de la base imponible no va en el bien físico, sino en el servicio incorporado.

Por último, las facilidades que ahora están pensadas para facilitar el tráfico sin relevancia económica, por ejemplo, la exención para los pequeños paquetes en el IVA o en el IGIC, pueden generar nuevas vías de elusión fiscal u obligar a la reforma de la regulación en esta materia.

IV. PROBLEMAS QUE PLANTEA EL COMERCIO ELECTRÓNICO PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

En general, nuestra recomendación para la Hacienda Canaria, en lo que respecta a la incidencia del comercio electrónico sobre el IGIC y otros gravámenes sobre el consumo, es no alterar la legislación vigente, a la espera de que la UE apruebe las modificaciones legislativas en el IVA y facturación electrónica que tiene planteadas y centrarse, en principio, en interpretar la normativa vigente para adecuarla a las nuevas tecnologías y operaciones empresariales[16], a la vez que desarrolla una reforma administrativa y gestora que tome en consideración el impacto de las nuevas tecnologías.

Piénsese que la "era de la información" supone "per se" múltiples problemas para la gestión tributaria, pudiendo citarse los siguientes:

A) Identificación de los sujetos que intervienen en las operaciones efectuadas a través del comercio electrónico.

B) Distinción entre la naturaleza de los mismos, por ejemplo, entre el que vende el producto y el que, simplemente, intermedia en la operación o presta el servicio.

C) Censo y localización de los sujetos que actúan en la operación, es decir, la posesión por la Administración Tributaria de un Registro actualizado y seguro de estas personas o entidades que pueden ser múltiples: certificadores de firmas, prestadores de servicios, generadores de "software", creadores de páginas de Internet, proveedores del servicio de telecomunicaciones, etc…

D) Localización segura de los operadores y seguimiento de los mismos.

E) Ejecución y pago de las deudas tributarias imputadas a cada operador.

F) Control de los medios de pago utilizados en estas transacciones desde el dinero electrónico, pasando por la aplicación del monedero electrónico, hasta el uso de las tarjetas clásicas de crédito para pagar por las transacciones efectuadas en este tipo de comercio.

G) Fórmulas para evitar la deslocalización de las operaciones y la elusión, por ejemplo, por recalificación de las rentas gravadas, así como la pérdida del sujeto a gravar.

H) Realización de declaraciones-liquidaciones adaptadas al comercio electrónico, en particular, por vía telemática.

I) Encriptado y seguridad de las bases de datos tributarias y de los censos de contribuyentes.

J) Fiabilidad de los sistemas informáticos utilizados para reflejar las operaciones sometidas a imposición, etc…

Lógicamente, para algunas concepciones (ver supra) de las relaciones entre fiscalidad y comercio electrónico la Administración tributaria nacional no puede enfrentarse a

[16] La Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda publica regularmente la doctrina que por medio de las consultas tributarias del artículo 107 de la Ley General Tributaria ha emitido respecto de la fiscalidad de las transacciones efectuadas mediante comercio electrónico.

esta realidad y será siempre superada por los acontecimientos, lo que, a su vez, degradará el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes residentes, erosionando la moral tributaria y planteando una grave crisis social y política, además de recaudatoria.

Tal concepción desconoce, en principio, que la propia Administración tributaria dispone de medios informáticos y de tecnologías de la información para equilibrar esta situación, además de que, como la Historia demuestra, la tecnología del fraude fiscal se enfrenta a otra tecnología: la del descubrimiento de ese fraude que, si bien puede, en ocasiones, ser tardía, no por ello, deja de ser menos eficiente en su represión.

En general, la gestión tributaria ha de tener en cuenta que el comercio electrónico multiplica los problemas inherentes al control tributario y agudiza cuestiones latentes, por ejemplo, la identificación del verdadero autor de la operación sometida al Impuesto, pero no puede olvidarse que las nuevas tecnologías son también una fuente de oportunidades para el Administrador Tributario.

Por ello, frente a la anterior concepción de las relaciones entre la Administración tributaria y el comercio electrónico conviene considerar las posibilidades que la sociedad de la información abre para la gestión tributaria, como son:

1. El uso de la vía telemática y de la Red para la asistencia y apoyo a los contribuyentes, por ejemplo, efectuando declaraciones tributarias por medio de Internet, reduciéndose de esta forma los llamados "costes de cumplimentación" y también los costes que la propia gestión tributaria conlleva para la Administración.
2. Una mayor aproximación al momento del nacimiento del hecho imponible, minorando los costes financieros que para la Administración tributaria supone la diferencia entre el devengo del Impuesto y su liquidación e, incluso, anticipando el pago a la liquidación del Impuesto.
3. La posibilidad de crear nuevos sistemas de pagos a cuenta en estas transacciones, de fácil gestión y que permitan recaudar los impuestos de muchos contribuyentes a través del control de unos pocos agentes, por ejemplo, si se generalizase el pago a través de monederos electrónicos con "chips" incorporados, se podría (con obligaciones de información adecuadas) exigir a las empresas que emitan esos monederos, la identificación de las personas que intervienen en la operación y la naturaleza y la valoración de las transacciones e, incluso, obligar a la retención del impuesto en el pago, lo que eliminaría la problemática de la identificación y localización de los sujetos pasivos que realizan el comercio electrónico. Lo mismo sucede, a mayor escala, con los pagos efectuados mediante tarjeta de crédito.
4. La aparición de nuevos sujetos intermediarios para la recaudación.

5. La potenciación de nuevos medios de control informático desde la auditoría por ordenador hasta el descifrado de encriptados, los cuales facilitarán el control de las operaciones de comercio electrónico.

6. La reducción de costes en la gestión, por ejemplo, los derivados del uso del papel y otros recursos materiales y humanos, lo que disminuirá los costes de la Administración y su burocracia.

7. El desarrollo de medios informáticos para la asistencia e información de los contribuyentes.

En suma, el comercio electrónico no sólo supone amenazas y dificultades para la legislación y la Administración Tributarias, sino oportunidades y posibilidades que deben ser aprovechadas y potenciadas por la Administración tributaria canaria. Lógicamente, ni mis conocimientos, ni las limitaciones de un artículo de esta naturaleza me permiten avanzar más en desarrollar esta idea.

Téngase en cuenta, por último, que problemas similares, tanto sustantivos como gestores, se estudian por las instituciones internacionales, en el marco de la OCDE y de la Unión Europea y, por ello, se puede obtener una buena fuente de información y experiencias al respecto.

En todo caso, subrayar respecto a la Administración Tributaria que los cambios legislativos y gestores que supone el comercio electrónico, obligan a adaptar las cualificaciones del funcionario o profesional al servicio de la Administración Tributaria, vgr. con un reforzamiento de sus conocimientos informáticos y a intensificar la formación en estas materias.