



REVISTA D'INTERNET, DRET I POLÍTICA
REVISTA DE INTERNET, DERECHO Y POLÍTICA

IDP Número 18 (Junio 2014)

MONOGRÁFICO

«Tributos en la sociedad de la información»



Universitat Oberta
de Catalunya

ISSN 1699-8154

<http://idp.uoc.edu>

MONOGRÁFICO

«Tributos en la sociedad de la información»

Presentación

Ana María Delgado García 33-35

Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico

Alejandro García Heredia 36-50

La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos

Bartolomé Borrego Zabala 51-59

La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online

Elisabeth Sánchez Serena 60-71

La Administración tributaria electrónica: retos aún pendientes para su definitivo asentamiento

Irene Rovira Ferrer 72-81

La presentación y el pago de declaraciones tributarias por vía telemática

Rafael Oliver Cuello 82-96

La regulación de la factura electrónica en el sector público

Ana María Delgado García 97-107

«Tributos en la sociedad de la información»

Ana María Delgado García

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Oberta de Catalunya

Fecha de publicación: junio de 2014

La incidencia de las tecnologías de la información y la comunicación en los tributos es especialmente importante en dos ámbitos: por un lado, el de la fiscalidad del comercio electrónico y, por el otro, el de la administración electrónica tributaria. Algunos de los aspectos más destacables de ambas cuestiones son abordados en este monográfico.

En relación con el primer ámbito indicado, el de la fiscalidad del comercio electrónico, hay que destacar que las transacciones comerciales electrónicas se llevan a cabo frecuentemente entre partes distantes que se encuentran en diversos países. Este carácter internacional de gran parte de las operaciones del comercio electrónico provoca que, desde un punto de vista tributario, las cuestiones fiscales más relevantes tengan que ver con la fiscalidad internacional.

La imposición indirecta sobre el comercio electrónico se ha visto muy afectada por las últimas modificaciones de la normativa de la Unión Europea en relación con el impuesto sobre el valor añadido. Dichas normas comunitarias han regulado aspectos tales como el lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico, el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica y los tipos impositivos de estos servicios prestados por vía electrónica.

Por otra parte, respecto a la imposición directa del comercio electrónico, adquiere una gran relevancia un tipo específico de normas, como son los convenios para evitar la doble imposición, que, en muchos casos, no contemplan el fenómeno del comercio electrónico, pues no existía cuando se firmaron, y, por lo tanto, deben ser interpretados para aplicarlos a la situación actual. Los ámbitos más importantes en este terreno son la determinación de la residencia de los sujetos intervinientes, la controvertida aplicación del concepto de establecimiento permanente en las operaciones comerciales electrónicas y la calificación de las rentas obtenidas como cánones o como beneficios empresariales.

El segundo gran ámbito de conexión entre las tecnologías de la información y la comunicación y los tributos, como decíamos, constituye la administración electrónica tributaria. La introducción de estas tecnologías en la relación entre la administración pública y el obligado tributario representa una de las notas que caracterizan a los modernos sistemas de gestión tributaria de los países más desarrollados. Las administraciones tributarias, tanto la estatal como las autonómicas y las de los grandes municipios, han puesto a disposición de los obligados tributarios sus sedes electrónicas, a través de las que ofrecen un gran número de

servicios y llevan a cabo actuaciones de información y asistencia a través de Internet.

Las diversas sedes electrónicas de las administraciones tributarias están adquiriendo un gran protagonismo en la aplicación de los tributos, en la actualidad. Desde un punto de vista jurídico, es importante destacar que se ha establecido todo un marco normativo que desarrolla los derechos y garantías de los obligados tributarios en sus relaciones telemáticas con la administración, que tiene una especial incidencia en las diversas manifestaciones de la administración electrónica tributaria, como, por ejemplo, las declaraciones tributarias telemáticas, las notificaciones electrónicas o la facturación electrónica.

El primero de los artículos de este monográfico de la revista se dedica a la fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico y ha sido redactado por Alejandro García Heredia, profesor titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Cádiz. El autor analiza en qué casos los pagos derivados del comercio electrónico se califican como cánones a efectos de la aplicación de los convenios para eliminar la doble imposición internacional. Asimismo, apunta algunas conclusiones con respecto al tratamiento de los cánones del comercio electrónico y el enfoque de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.

El segundo artículo de este monográfico lo ha elaborado Bartolomé Borrego Zabala, vocal responsable de la División de Nuevas Tecnologías de la Delegación Especial de la Agencia Tributaria en Andalucía, Ceuta y Melilla, y versa sobre la necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos. El autor reflexiona sobre los nuevos modelos de negocio digitales así como sobre la complejidad de algunas operaciones de comercio electrónico, que encuentran en Internet el entorno apropiado para la derivación de los beneficios hacia territorios en los que existe una menor o nula tributación, y también la forma de incumplir, en ocasiones, con las obligaciones tributarias.

El tercer artículo de este monográfico lo ha elaborado Elisabeth Sánchez Serena, técnica de Hacienda de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y versa sobre la fiscalidad indirecta del comercio electrónico en línea. La autora constata la necesidad de adaptar las normas fiscales

a las nuevas circunstancias, ya que estas se han mostrado ineficaces para abarcar la nueva realidad, y analiza los cambios normativos introducidos para lograr una correcta imposición indirecta del comercio electrónico en línea, lo cual es vital para la mejora de la competitividad económica en el marco de la Unión Europea.

El siguiente artículo analiza los retos aún pendientes para el definitivo asentamiento de la administración electrónica tributaria y ha sido redactado por Irene Rovira Ferrer, profesora de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Oberta de Catalunya. En este artículo la autora pone de manifiesto los aspectos más relevantes en los que debe centrarse el camino hacia la administración electrónica tributaria, como, por ejemplo, la homogenización de los recursos tecnológicos, la completa interconexión administrativa, la mejora de la compatibilidad e interoperabilidad administrativa mediante la apuesta por el *software* libre o la búsqueda de la plena inclusión digital.

La presentación y pago de declaraciones tributarias por vía telemática constituye el objeto del siguiente artículo, obra de Rafael Oliver Cuello, abogado asesor fiscal y profesor consultor de Fiscalidad de la Universitat Oberta de Catalunya. El autor estudia la reciente regulación común, por medio de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria. Esta orden establece, fundamentalmente, una regulación común del sistema de presentación telemática de las autoliquidaciones y declaraciones informativas, refundiendo en una sola norma la regulación existente, evitando la dispersión normativa.

El último artículo de este monográfico se dedica a la regulación de la factura electrónica en el sector público, elaborado por mí y en el que analizo la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de Impulso de la Factura Electrónica y Creación del Registro Contable de Facturas en el Sector Público, una norma mediante la cual se pretende fundamentalmente luchar contra la morosidad de las administraciones públicas, a través del impulso de la utilización de la factura electrónica y la creación de un registro contable, de forma que se agilicen los procedimientos de pago a los proveedores y se conozcan con más detalle las facturas pendientes de pago.

Cita recomendada

DELGADO GARCÍA, Ana María (2014). «Introducción». En: «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 33-35. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].
 <<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-delgado-intro/n18-delgado-intro-es>>
 <<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2312>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre la autora

Ana María Delgado García
 adelgadoga@uoc.edu

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
 Directora de los Estudios de Derecho y Ciencia Política
 Directora del máster universitario de Fiscalidad
 Universitat Oberta de Catalunya

<http://www.uoc.edu/webs/adelgadoga/ES/curriculum/>

Estudios de Derecho y Ciencia Política
 Universitat Oberta de Catalunya

Edificio Barcelona Growth Center
 c/ Roc Boronat, 117
 08018 Barcelona
 www.uoc.edu

Monográfico «Tributos en la sociedad de la información»

ARTÍCULO

Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico

Alejandro García Heredia

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Cádiz

Fecha de publicación: junio de 2014

Resumen

El presente trabajo analiza en qué casos los pagos derivados del comercio electrónico se califican como cánones a efectos de la aplicación de los convenios para eliminar la doble imposición internacional. En primer lugar, se analizan las características generales y los problemas de calificación que plantean los cánones en la fiscalidad internacional para comprender la relevancia que dichas rentas tienen en el ámbito del comercio electrónico. En segundo lugar, se abordan dos cuestiones que afectan directamente al comercio electrónico: por un lado, la calificación de los pagos por programas de ordenador; por otro lado, la calificación de los pagos derivados de la descarga de productos digitales. El análisis de la naturaleza jurídica de estas transacciones resulta fundamental para determinar si las rentas del comercio electrónico se pueden calificar como cánones. En tercer lugar, se expone la posición española respecto de los cánones y el comercio electrónico para poner de manifiesto la diferencia entre el criterio internacionalmente consensuado de la OCDE y los particulares intereses españoles. Por último, a modo de reflexión, se apuntan algunas conclusiones con respecto al tratamiento de los cánones del comercio electrónico y el enfoque de la OCDE.

Palabras clave

cánones, *royalties*, programas de ordenador, software, productos digitales, comercio electrónico, derechos de autor, propiedad intelectual

Tema

fiscalidad internacional de los cánones

The Taxation of Royalties in E-commerce

Abstract

This paper analyses in which cases e-commerce payments qualify as royalties for the purposes of applying the agreements for eliminating international double taxation. Firstly, the general characteristics and the problems of classification posed by royalties in international taxation are examined to understand the importance such income has in e-commerce. Secondly, two issues are addressed that directly affect e-commerce: on the one hand, the classification of payments for software and, on the other, the classification of payments from downloading digital products. The legal analysis of these transactions is fundamental for determining if the income from e-commerce can be classified as royalties. Thirdly, Spain's posture on royalties and e-commerce is examined to highlight the difference between the criterion agreed upon internationally in the OECD and the particular interests of Spain. Lastly, in a manner of reflection, conclusions are drawn on the treatment of royalties from e-commerce and the OECD's focus.

Keywords

royalties, software, computer programs, digital products, e-commerce, copyright, intellectual property

Topic

International taxation on royalties

1. El concepto de canon en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su aplicación al comercio electrónico

La economía digital representa uno de los principales retos que deben abordar las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Son varias las cuestiones que plantea el comercio electrónico en el ámbito de la fiscalidad (tanto en los impuestos directos como indirectos)¹ y que actualmente son objeto de estudio por parte de la OCDE en un ambicioso plan de acción contra la erosión de bases imponibles y la deslocalización de rentas (*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*).² La OCDE señala que el problema fundamental de la economía digital son las estructuras de planificación fiscal agresiva utilizadas por las grandes empresas tecnológicas que tienen una presencia digital importante en la economía de otro país y

que, sin embargo, no están sujetas a tributación en dicho Estado debido a la aplicación de las normas actuales de fiscalidad internacional. De forma más concreta, uno de los retos que plantea la economía digital y a los que hace referencia el plan de la OCDE es la caracterización fiscal de las rentas derivadas de los nuevos modelos de negocio. Este es precisamente el objeto de estudio del presente trabajo, en el que se analiza la calificación fiscal de los pagos derivados del comercio electrónico para determinar en qué supuestos pueden calificarse como cánones en el marco de los convenios de doble imposición (CDI).

El problema se plantea a la hora de distinguir los cánones de otras categorías de renta de los CDI, tales como los beneficios empresariales, los servicios personales independientes o las ganancias de capital. La importancia de otorgar a las rentas una u otra calificación reside en las diferentes normas de reparto del poder tributario que establecen los CDI. En ausencia de establecimiento permanente, la gran mayoría de los CDI establecen una sujeción compartida para

1. Para un estudio de los problemas que plantea el comercio electrónico en la fiscalidad española nos remitimos a los trabajos de Oliver Cuello y Delgado García (2011, 2014).
 2. Vid. OECD (2013).

los cánones entre la fuente y la residencia, y una sujeción exclusiva en la residencia para las otras categorías de renta mencionadas. Así, debido a las diferentes consecuencias fiscales que se pueden derivar de otorgar a las rentas una u otra calificación, resulta de suma importancia determinar si la renta en cuestión debe calificarse como canon. El artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MC OCDE) contiene a estos efectos la siguiente definición de cánones:

El término «cánones» en el sentido de este artículo significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

De acuerdo con esta definición, los elementos determinantes del concepto de canon se refieren básicamente a dos cuestiones: la naturaleza jurídica de la transacción (cesión de uso) y el conjunto de bienes y derechos que pueden dar lugar a cánones (propiedad intelectual o industrial). Estos son los elementos definitorios del concepto de canon que se deben tener en cuenta para calificar una determinada renta como tal, y que en este trabajo nos proponemos aplicar a los pagos derivados del comercio electrónico. Los programas de ordenador (*software*) y, en general, los productos digitales se encuentran dentro del conjunto de bienes y derechos a los que se refiere la definición de cánones de los CDI, al estar protegidos por la propiedad intelectual o derechos de autor (*copyright*). El problema se plantea, fundamentalmente, a la hora de determinar si las transacciones que tienen por objeto este tipo de obras se pueden calificar como una «cesión de uso» de tales derechos y, en consecuencia, si las rentas derivadas de ellas encajan en la definición de cánones.

Cuando nos referimos al tema de los cánones y el comercio electrónico, debemos analizar dos cuestiones que están directamente relacionadas. Por un lado, la calificación de las rentas derivadas de transacciones que tienen por objeto programas de ordenador y, por otro, la aplicación de estos principios a las transacciones que implican productos digitales descargados a través de Internet. El hecho de que ambas cuestiones se encuentren relacionadas se debe a que la OCDE considera que las reglas para determinar la calificación fiscal de las rentas de programas de ordenador deben aplicarse igualmente a las transacciones que tienen por objeto la descarga de productos digitales en el ámbito del comercio electrónico. Desde que por primera vez, en 1992, se incluyeron en el comentario al artículo 12 MC OCDE los párrafos relativos al software (párrafos 12-17), se han producido importantes modificaciones. Primero, los párrafos sobre programas de ordenador fueron profundamente revisados y modificados en la versión del MC OCDE de 29 de abril de 2000 y, posteriormente, la versión de 28 de enero de 2003 volvió a incidir sobre esta cuestión añadiendo los párrafos 17.1-17.4, en los que se estudia la caracterización fiscal que merecen los pagos producidos en el seno del comercio electrónico.³ La OCDE consideró que la transmisión de productos digitales a través de Internet (tales como sonido, imágenes, texto o programas de ordenador) podía suscitar dudas a la hora de subsumir dichos pagos en la categoría de cánones.

En virtud del principio de irrelevancia de la forma, no importa ni la forma en que se efectúe el pago ni la forma o el medio a través del cual se transmita el programa. Para determinar si los pagos referentes a programas de ordenador y productos digitales se deben calificar como cánones, la característica que debemos tener presente es la razón por la que se efectúa el pago, esto es, la causa del contrato. En palabras de la OCDE: «para decidir si los pagos derivados de tales transacciones son o no cánones, la principal cuestión a tener en cuenta es identificar aquello

3. Estos comentarios son el resultado del trabajo elaborado el 1 de febrero de 2001 por el *Technical Advisory Group on Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce* bajo el título "Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce. Report to Working Party no.1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs". Los *Technical Advisory Group* (TAG) son grupos de expertos de la OCDE encargados de analizar las diferentes cuestiones que afectan al Modelo y sus Comentarios, de manera que para el estudio de cada materia concreta se constituye uno de estos grupos de asesoramiento técnico. Por lo que se refiere al estudio sobre cuestiones relativas al comercio electrónico se han constituido hasta cinco TAG's y cada uno de ellos depende de uno o varios grupos de trabajo denominados "*Working Party*" vinculados al Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. El TAG al que ahora nos referimos fue creado en enero de 1999 por el Comité de Asuntos Fiscales bajo el siguiente mandato general: "examinar, bajo los convenios de doble imposición, la caracterización de varias clases de pagos que tienen lugar en el comercio electrónico, con el propósito de elaborar las aclaraciones que fueran necesarias a los Comentarios". Un resumen de las conclusiones a las que han llegado los diferentes TAG's en el ámbito del comercio electrónico puede encontrarse en OECD (2001).

por lo que fundamentalmente se efectúa el pago» («*the identification of that for which the payment is essentially made*»)⁴ En otros términos, lo determinante es el alcance de los derechos transmitidos o naturaleza jurídica de la transacción. A esta cuestión dedicamos los siguientes epígrafes, en los que se analizan las transacciones que tienen por objeto programas de ordenador y la aplicación de los principios derivados de estas a las descargas de productos digitales.

2. Los programas de ordenador

En el comentario al artículo 12 del MC OCDE (párrafos 13-17) se abordan las distintas transacciones que tienen por objeto programas de ordenador. La clasificación que efectúa la OCDE no es una tipología elaborada desde la teoría del negocio jurídico, sino una clasificación creada sobre la base del caso concreto que, como bien se ha señalado, responde exclusivamente a la necesidad de resolver supuestos conflictivos desde un punto de vista fiscal.⁵ Esto provoca que la clasificación tenga un carácter sumamente intrincado y difícil de sistematizar. De acuerdo con ella, consideramos que se podrían distinguir las siguientes clases de transacciones referentes a programas de ordenador:

- Cesión de uso comercial (párrafo 13.1).
- Cesión de uso personal (párrafos 14 y 14.1) o profesional (párrafos 14.2, 14.3 y 11.5).
- Transmisión de la propiedad (párrafo 15).
- Figuras contractuales fronterizas entre la venta y la cesión de uso (párrafos 15 y 16).
- *Know-how* y prestaciones de servicios informáticos (párrafos 11-11.6 y 14.3).
- Contratos mixtos (párrafos 11.6 y 17).

2.1. Cesión de uso para una explotación comercial («*Acquisition of partial rights in the copyright, without the transferor fully alienating the copyright rights*»)

En este supuesto se produce la cesión de uso de alguno de los derechos de autor sobre un programa de ordenador, tales como el derecho a efectuar copias del programa, a distribuirlo, a modificarlo o a difundirlo públicamente y, en consecuencia, el pago se efectúa para proceder a una explotación comercial del programa. La OCDE afirma que esta modalidad consiste en la utilización del programa de una forma que, sin dicha cesión de derechos de autor, no estaría permitida, al constituir una infracción de tales derechos.⁶ En otras palabras, indica que se trata de la utilización de unos derechos que, de otra manera (es decir, sin dicha cesión de uso), solo podría manejar el autor o propietario del programa. En este caso, las rentas deberían ser cánones por tratarse de una cesión de uso de derecho de autor.

Ahora bien, existen determinados supuestos en los que, a pesar de ceder el uso de derechos de autor, los pagos no serían cánones. Esto puede ocurrir cuando los derechos de autor se ceden con un contenido tan amplio que otorgan al cesionario facultades que son más bien propias de una venta, y no tanto de una cesión de uso. Se trata de situaciones fronterizas entre la venta y la cesión de uso que hacen especialmente difícil la calificación fiscal de las rentas.

-
4. Párrafo 17.1 del comentario al artículo 12 MC OCDE (el resaltado es nuestro). El texto transcrito es el que finalmente se introdujo en enero de 2003 en el comentario; sin embargo, este no coincide del todo con el que había propuesto el informe ya señalado del TAG (2001, pág. 18). El TAG había afirmado que para determinar si un pago era canon lo esencial era «*the consideration for the payment*». En definitiva, la idea subyacente era la misma (atender a la causa del contrato); no obstante, nos parece más expresiva la redacción que finalmente se introdujo en el comentario.
 5. Cfr. N. Carmona Fernández (1998). Es unánime en la doctrina el carácter asistemático e impreciso de estos comentarios. En la doctrina extranjera, cfr. G. D. Sprague y R. A. Chesler (1993), F. C. De Hosson (1992).
 6. Esta expresión está inspirada en el párrafo 18 de la *Taxation Ruling* australiana 93/12 en el que se afirma que la licencia a usar derechos de autor sobre un programa implica que el propietario de tales derechos "autorice a otra persona a hacer lo que de otra forma sería una infracción del derecho de autor".

2.2. Cesión de uso personal o profesional («*The rights acquired in relation to the copyright are limited to those necessary to enable the user to operate the program*»)

Esta modalidad contractual se instrumenta a través de la denominada «licencia de software empaquetado al vacío» (*shrink wrapped software license*), por la que el adquirente dispone de los derechos necesarios para poder utilizar el programa de manera óptima y eficaz en cuanto usuario de él (el derecho a efectuar copia de seguridad). A pesar de que se puede efectuar la denominada copia de seguridad, no se instrumenta propiamente una cesión de uso de derechos de autor debido a que dicha copia no implica explotación comercial del programa. En este punto se requiere, a nuestro juicio, una mayor explicación del comentario de la OCDE sobre el alcance de la explotación comercial de un derecho de autor, no solo en relación con el derecho a efectuar copias, sino también con el resto de los derechos de autor sobre un programa.

La OCDE afirma que los derechos adquiridos en una licencia de software en relación con los derechos de autor están limitados a aquellos necesarios para permitir al usuario operar con el programa; la copia de seguridad es un paso esencial en la utilización de este. Como indica la OCDE, la legislación de derechos de autor de la mayoría de los Estados permite al usuario efectuar, de forma automática, una copia de seguridad del programa sin necesidad de que figure expresamente en el contrato.⁷ Sin embargo, todavía existen legislaciones en las que sin una mención expresa en el contrato que habilite a efectuar una copia de seguridad, su realización constituiría infracción de los derechos de autor.

Esta clase de cesión de uso puede ir dirigida a un usuario particular y concreto que utilice el programa para sus propias necesidades (cesión de uso personal) o a varias empresas que empleen el programa directa o indirectamente en relación con la actividad que desarrollan (cesión de uso profesional). Dentro de este último supuesto, la OCDE distingue varias modalidades de cesión de uso profesional:

- Ceder el uso del programa a un gran número de usuarios a través de múltiples copias o entregar una copia, en la que se permite que el adquirente realice con ella cuantas copias sean necesarias para la actividad de la empresa. Estas licencias otorgadas a las empresas que permiten la realización de una pluralidad de copias se conocen como «licencias de lugar, de empresa o de red» (*site licenses, enterprise licenses o network licenses*).
- Transacciones que se producen en el ámbito empresarial en relación con los programas de ordenador y que tienen por objeto «suministrar ideas o principios sobre el programa» (*supply information about the ideas and principles underlying the program*). Esto tiene lugar cuando se transmiten lógicas, algoritmos, técnicas o lenguajes de programación. Como afirma la OCDE, este tipo de transacciones son las más inusuales en relación con los programas de ordenador y reconoce que se trata de un supuesto de *know-how* al que se debe aplicar el correspondiente régimen fiscal.⁸
- Los contratos entre el propietario de los derechos de autor y un intermediario o distribuidor. Estos contratos suelen otorgar al distribuidor el derecho a distribuir las copias del programa, pero no conceden el derecho a la reproducción del programa. Esto significa que el pago que realiza el distribuidor al propietario de los derechos de autor se efectúa por la adquisición del programa para distribuir las copias, pero no implica la explotación de ningún derecho de autor.

Las rentas referentes a una cesión de uso personal y a una cesión de uso profesional a través de las *network licenses* no son cánones, sino, más bien, beneficios empresariales del artículo 7 del MC OCDE, puesto que no se produce una cesión de uso de derechos de autor necesaria para estar en presencia de cánones. En este mismo sentido, las rentas derivadas de los contratos entre el titular de los derechos y un intermediario no se consideran cánones, ya que no se cede la explotación de un derecho de autor, sino el derecho a distribuir las copias del programa, por lo que la OCDE entiende igualmente que deben calificarse como beneficios empresariales. Diferente es el caso del suministro de ideas o principios sobre el programa, pues la cesión de uso de

7. En el Derecho español, cfr. artículo 100.2 Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual.

8. De hecho, en los párrafos sobre *know-how* se incluye de nuevo este supuesto (vid. párrafo 11.5 del Comentario al artículo 12 MC OCDE).

estos encaja en el concepto canon cuando este se refiere a «informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas».

2.3. Venta de los derechos de autor («*The transfer of the full ownership of the rights in the copyright*»)

Está claro que cuando se transmite la propiedad de todos los derechos de autor o una parte de ellos, las rentas no son cánones, porque no hay una cesión de uso de tales derechos, sino una enajenación de estos. Es posible, por tanto, que la calificación que corresponda a estas rentas en los CDI sea la de ganancias de capital del artículo 13 MC OCDE en el que se incluyen las rentas derivadas de la enajenación de ciertos bienes.

2.4. Contratos fronterizos entre la venta y la cesión de uso («*Extensive but partial alienation of rights*»)

El problema viene con aquellas situaciones fronterizas ubicadas en los umbrales de la venta y la cesión de uso. Se trata de contratos que tienen elementos económicos de ambas figuras, por lo que es muy difícil determinar en qué categoría contractual deben subsumirse.⁹ La confusión se debe a que en este tipo de contratos se instrumenta una amplia cesión de uso de derechos de autor, por lo que no se cede uno de los derechos de autor de manera aislada y limitada, sino que se otorgan un gran número de ellos y con amplias facultades.¹⁰ Ante estas situaciones, la OCDE reconoce que es necesario estar al caso concreto, aunque,

en general, parece mostrarse más partidaria de considerarlas antes como ventas que como cesiones de uso. En este punto, como ha señalado algún autor,¹¹ el MC OCDE continúa con los mismos defectos que en sus versiones anteriores: la falta de guía al intérprete. Ello se debe a que no suministra unos criterios objetivos que permitan deslindar con mayor seguridad jurídica si dichas transmisiones son ventas o cesiones de uso. La OCDE cita como ejemplo de estos contratos aquellos que comprenden un derecho exclusivo de utilización durante un cierto periodo de tiempo o para un área geográfica determinada,¹² el pago de una contraprestación adicional en función de la utilización del programa y una contraprestación principal a tanto alzado. Como indica la OCDE, la naturaleza de la transacción es la de una enajenación, y esta no puede resultar modificada por la forma que adopte el pago, aunque se trate de un pago a plazos o se vincule a una determinada contingencia.

A nuestro juicio, estas transmisiones tan amplias de derechos de autor también deben considerarse ventas antes que cesiones de uso, por lo que sus rentas no serían cánones, si bien, ante todo, habrá que realizar un análisis de los hechos y las circunstancias que rodean la transacción.¹³ El problema es que el comentario de la OCDE no facilita unos criterios para determinar cuándo la transacción es venta y cuándo es cesión de uso. Debido a esta falta de criterios y a la imposibilidad de interpretar los conceptos de venta y cesión de uso de acuerdo con el contexto de un CDI, se hace necesario el recurso a la ley interna de los Estados, lo que supone una diversidad de interpretaciones y el consiguiente riesgo de doble imposición o doble exención. Por ello, entendemos que el comentario de la OCDE debería

9. Los autores coinciden en señalar la naturaleza híbrida de estas transacciones. Cfr. A. J. Martín Jiménez (2002), N. Carmona Fernández (1998, p. 79) y A. Vázquez del Rey Villanueva (2000). Algunas ideas interesantes para solucionar la calificación que merecen los pagos de estas transacciones, en parte ventas, en parte cesiones de uso, pueden encontrarse en F. C. De Hosson (1992, págs. 683-685) y H. J. Ault (1993).

10. En este sentido, R. A. Van Der Laan (1991, p. 269) afirma que se debe distinguir entre los “derechos de autor” (*copyrights*) y la “plena propiedad de los derechos” (*full ownership rights*). En palabras de este autor “la plena propiedad de los derechos abarca todos los derechos relativos al software”, mientras que los “los derechos de autor pueden ser separados de la plena propiedad, tales como el derecho de reproducción, el derecho a publicar o el derecho a sub-licenciar”

11. A. J. Martín Jiménez (2002, p. 80).

12. De Hosson (1992, p. 684) señala que existe una indecisión en el MC OCDE cuando se refiere en general a un área geográfica determinada. Este autor afirma que solo será una venta y, por tanto, no producirá cánones cuando ese derecho exclusivo venga referido a todo el territorio de un país, mientras que si sólo es para una parte de dicho país las rentas si serán cánones.

13. Algunos autores para determinar en qué casos estas transacciones son ventas o cesiones de uso han utilizado una serie de criterios. Vogel afirma que la diferencia decisiva para saber ante que tipo de transacción nos encontramos consiste en estudiar el grado en que el licenciantes atribuye la posesión al licenciatarío (cfr. K. Vogel, 1997, págs. 787 y 788). De Hosson (1992, pág. 684) menciona la necesidad de determinar el valor que tienen para el transmitente los derechos que ha transmitido. Lokken (1981) se refiere a los orígenes económicos de las rentas procedentes de la propiedad intelectual como criterio para deslindar la venta de la cesión de uso.

ser reconsiderado y que, al respecto, se podrían tener en cuenta las pautas que la legislación de algunos Estados han dado para distinguir estas figuras, como es el caso de la prueba de todos los derechos sustanciales que contempla la legislación norteamericana (*all substantial rights test*).

2.5. Know-how y prestaciones de servicios informáticos («*to supply information about the ideas and principles underlying the program, such as logic, algorithms or programming languages or techniques*»)

El comentario de la OCDE al artículo 12 contiene varios criterios para distinguir el *know-how* de las prestaciones de servicios¹⁴. Esto se debe a que en el modelo y en la gran mayoría de los CDI, las rentas por tales prestaciones no son cánones, mientras que las rentas por una cesión de uso de *know-how* sí tendrán tal carácter. Una clase de prestaciones de servicios son los servicios informáticos, que pueden ir desde la instalación de un software hasta su posterior mantenimiento y suministro de actualizaciones. El problema consiste en delimitar en qué casos los servicios informáticos son prestaciones de servicios o, por el contrario, pagos por informaciones secretas no patentadas o *know-how*. En relación con los programas de ordenador, el comentario cita como ejemplo de *know-how* el caso en el que se transmiten ideas o principios subyacentes al programa, tales como lógica, algoritmos o técnicas o lenguajes de programación, con la condición mantenerlas en secreto.¹⁵

2.6. Contratos mixtos («*Mixed contracts*»)

La figura del contrato mixto encuentra aplicación en diversas rentas de la fiscalidad internacional y, en relación con los cánones, se presenta en ámbitos como los programas de ordenador (párrafo 17), el *know-how* (párrafo 11.6) o las representaciones artísticas (párrafo 18). Según el comentario de la OCDE al artículo 12 (párrafo 11.6), el contrato mixto se debe resolver, en principio, aplicando a cada pres-

tación que contiene el contrato mixto el régimen fiscal que le corresponda; es necesario descomponer la cuantía del pago y determinar qué rentas pertenecen a cada una de las prestaciones. Este fraccionamiento o descomposición del contrato debe efectuarse a partir de las informaciones contenidas en él; cuando no sean suficientes, el fraccionamiento se hará por medio de un reparto razonable. En otras ocasiones, es necesario aplicar a toda la renta del contrato mixto el mismo régimen fiscal, con independencia de la diversa naturaleza que puedan tener las prestaciones que contiene.¹⁶ La aplicación de esta regla tiene lugar a) cuando una de las prestaciones convenidas constituye, con mucho, el «objeto principal del contrato» (*principal purpose of the contract*), mientras que las otras prestaciones previstas no tienen más que un «carácter accesorio y de escasa importancia» (*ancillary and largely unimportant character*) y b) cuando no sea posible fraccionar o descomponer el contrato. En resumen, lo más relevante de un contrato mixto es la aplicación del régimen fiscal de la prestación principal al resto de las prestaciones del contrato que presenten un carácter accesorio o de escasa importancia. Esta regla de mínimos, en cuya virtud aquellas prestaciones que presenten una importancia mínima en relación con el resto deben ser ignoradas a efectos fiscales, es una de las posibles soluciones ante la figura del contrato mixto, pero no la única, pues también existe la denominada regla del carácter predominante. La regla del carácter predominante supone que se aplicará a todas las prestaciones de la transacción el régimen de la prestación principal o predominante, con independencia de la mayor o menor importancia que tengan el resto de las prestaciones del contrato. Por el contrario, la regla de mínimos supone que las únicas prestaciones que deben ignorarse son las que presentan una importancia mínima. La diferencia se encuentra en los componentes de la transacción que se ignoran, de manera que mientras la regla del carácter predominante ignora todos los elementos de la transacción, la regla de mínimos solo ignora aquellos que presentan una importancia mínima. Algunos autores han considerado que la regla predominante presenta para el contribuyente una mayor seguridad y sencillez en su aplicación que la denominada regla de mínimos.¹⁷

14. Sobre las diferencias entre *know-how* y prestaciones de servicios en el Comentario de la OCDE y los problemas planteados en los CDI españoles vid. García Heredia (2005, págs. 103-112).

15. Cfr. párrafos 11.5 y 14.3 del Comentario al artículo 12 MC OCDE.

16. Esta última suele ser la opción más frecuente. En palabras de Van Der Laan (1991, p. 268) estaríamos ante el «principio de sustancia económica» (*principle of economic substance*), en cuya virtud, todo lo que sea tratado económicamente como una unidad también debe ser tratado fiscalmente como tal.

17. Cfr. G. D. Sprague y O. A. Schindler (1001, p. 275).

En nuestra opinión, es cierto que la regla de mínimos presenta una mayor complejidad; sin embargo, gana en justicia material frente a la regla predominante. La regla de mínimos tiene en cuenta cada uno de los elementos de la transacción en los términos que correspondan, e ignora, solamente, aquellos que presentan un carácter residual o accesorio. Pensemos en el supuesto en el que un contrato implica tres prestaciones diferentes; esto es: la venta de una patente, la cesión de uso de *know-how* y determinadas prestaciones de servicios asociadas a este último. De acuerdo con la regla predominante, si la prestación principal fuera la venta de una patente, la totalidad de la renta del contrato sería calificada en los CDI como una ganancia de capital (artículo 13 MC OCDE), con independencia de la importancia del resto de las prestaciones. Por el contrario, según la regla de mínimos, habría que considerar, por un lado, la venta de la patente y, por otro, la cesión de uso de *know-how*, por lo que mientras la renta de la patente sería una ganancia de capital, las rentas del *know-how* serían cánones, y estos mismos cánones absorberían las rentas de las prestaciones de servicios por ser accesorias a la cesión de *know-how*.

En relación con los programas de ordenador, el comentario cita dos ejemplos de contrato mixto en los que sigue la regla de mínimos (párrafo 17): la adquisición de un equipo informático (hardware) que incorpora programas de ordenador y el contrato de cesión de uso de programas de ordenador con prestaciones de servicios incluidas.

En el primer supuesto, el problema se suele plantear en relación con el software operativo o de sistema que va incorporado a un determinado equipo (hardware) porque las rentas procedentes de un equipo suelen contener también las relativas a ese software operativo que ya lleva incorporado la máquina (*bundled software*). Siguiendo la regla de la OCDE para los contratos mixtos, será necesario determinar si procede deslindar las rentas que son propiamente del software operativo de aquellas que pertenecen al propio soporte físico, con la finalidad de aplicar a cada una de ellas el régimen fiscal que les corresponda. Otra posibilidad consistiría en subsumir la totalidad del pago en un único régimen fiscal que sería el relativo al hardware, pues este tipo de programas se considera que forman parte del propio ordenador. La OCDE afirma que, cuando una de las presta-

ciones convenidas constituye con mucho el objeto principal del contrato, debemos aplicar al resto de las prestaciones accesorias el régimen fiscal que corresponda a aquella. A nuestro juicio, nos encontraríamos en este último supuesto y, en consecuencia, habría que someter la remuneración por el software operativo al mismo régimen fiscal aplicable al hardware. Ello es así porque la prestación principal consiste en la venta de un equipo y no en la de los programas operativos que lleva incorporados.¹⁸ En estos casos, los pagos no se efectúan en contraprestación del programa de ordenador incorporado, sino del bien tangible en sí.

El segundo de los ejemplos que señala la OCDE ha sido muy habitual en la práctica. Se produce cuando el contrato contiene, junto con la cesión de uso de un software, toda una serie de prestaciones de servicios. Se trata de una serie de prestaciones relativas al software que se cede, tales como la instalación del software o los servicios de mantenimiento y asesoramiento informático. En este caso, al igual que en el anterior, existe una prestación principal y una serie de prestaciones accesorias; por lo tanto, se debe aplicar a toda la remuneración el régimen fiscal que corresponda a la prestación principal. La prestación principal es la cesión de uso de software, mientras que las prestaciones de servicios sobre él tienen más bien un carácter accesorio.¹⁹

3. La descarga de productos digitales

3.1. La aplicación de las normas del software a las descargas digitales

El 28 de enero de 2003 tuvo lugar una importante modificación del comentario al artículo 12 MC OCDE debido a las particularidades que plantea el comercio electrónico en relación con los cánones. El objeto de las transacciones electrónicas puede ser cualquier producto digital adquirido a través de Internet, es decir, «descargado electrónicamente». Por tanto, estas reglas se aplican no solo a programas de ordenador, sino también a cualquier otro tipo de productos digitales, tales como imágenes, sonidos o texto adquiridos vía Internet. En este sentido, los párrafos 17.1-17.4 del comentario plantean el problema de la calificación fiscal que merecen

18. En esta misma línea se ha manifestado la mayoría de los autores que han tratado esta cuestión. Cfr., por todos, R. A. Van Der Laan (1991, pág. 268).

19. Al respecto cfr. RTEAC de 22 de febrero de 1995 (JT 1995/459) y RDGT de 12 de junio de 1995.

los pagos producidos en el seno del comercio electrónico para delimitar los supuestos en los que dichos pagos deben calificarse como cánones. Estos nuevos párrafos han sido el resultado del trabajo del Technical Advisory Group (TAG) en *Treaty Characterisation issues arising from e-commerce* creado para investigar *ad hoc* estos temas.²⁰

El propio comentario al artículo 12 indica que los principios expuestos para el caso de los programas de ordenador son también aplicables a los productos digitales del comercio electrónico y, por tanto, las conclusiones expuestas más arriba en relación con los programas serán también las mismas para este caso. En este sentido, se contempla también el principio de irrelevancia de la forma, ya que la particularidad del medio utilizado en la contratación –Internet– no motiva un tratamiento fiscal diferente.²¹ Lo relevante para saber cuándo tales rentas son cánones es, de nuevo, la causa del contrato, es decir, la razón por la cual se efectúa el pago. El párrafo 17.1 *in fine* afirma que «para decidir si los pagos derivados de tales transacciones son o no cánones, la principal cuestión que tener en cuenta es identificar aquello por lo que el pago es esencialmente realizado» («*the identification of that for which the payment is essentially made*»).

3.2. Clases de transacciones en el comercio electrónico

La tipología contractual que recoge la OCDE en el seno del comercio electrónico no dista mucho de la que ya hemos examinado para los programas de ordenador. Del comentario al artículo 12, que se refiere a las transacciones electrónicas se pueden extraer dos posibles transacciones y asimilarlas a la terminología utilizada en el apartado anterior para los programas de ordenador:

- Cesión de uso personal o profesional («*The payment is essentially for the acquisition of data transmitted in the form of a digital signal*») (párrafos 17.2 y 17.3). En este supuesto se adquieren productos digitales a través de Internet, pero sin ánimo de explotarlos comercialmente, es decir, para un uso exclusivo del adquirente, para sus propias necesidades, ya sean estas personales o profesionales. Por tanto, en los mismos términos que veíamos para los programas de ordenador, no se produce la cesión de uso de ningún derecho de autor, sino tan solo una cesión de uso del producto digital. Esta es la naturaleza que tienen los pagos efectuados por descargar de Internet una canción, una imagen, un videojuego o cualquier otro producto digital. El adquirente almacena este producto en el disco duro de su ordenador, en la memoria RAM, en un CD o en cualquier otro soporte. En realidad, este tipo de transacciones, como ya comentamos en relación con los programas de ordenador, son equivalentes a la adquisición de cualquier otra obra protegida por los derechos de autor, como puede ser la compra de un libro, en el sentido de que para estar ante un canon se requiere la cesión de uso de derechos de autor.

La OCDE dedica unas cuantas líneas para dejar claro que la copia del producto digital (necesaria para poder descargarlo electrónicamente) no implica la utilización de derecho de autor por el cliente. Dicha copia es tan solo necesaria para poder adquirir el producto de Internet, es decir, para que este pueda ser «capturado y almacenado». La OCDE pone de manifiesto como la realización de esta copia implica, según la legislación de algunos Estados o las cláusulas de ciertos contratos, el uso de derechos de autor por el cliente. En cualquier caso, se considere o no que dicha copia implica derechos de autor, el pago se efectúa por la simple adquisición del producto digital, pero no por su explotación comercial. De esta manera, en

20. El TAG estaba compuesto por un total de 27 miembros entre personal de la Administración Pública y de la empresa privada. De la Administración eran 17 miembros: Australia (2), Chile (1), China (1), Alemania (2), India (1), Israel (3), Japón (4) y Noruega (1), Reino Unido (1) y Estados Unidos (1). De la empresa privada figuraban 10 representantes entre "Baker & McKenzie" (1), "SIEMENS" (1), "NTT Data" (2), "REED ELSEVIER plc" (1), "REED ELSEVIER Inc." (1), "WALT DISNEY Co." (2), "IBM Canada Ltd." (1) y "SOFTEC" (1). En el plano teórico, la participación o ausencia de los Estados en el TAG no debería ser significativa debido a que no acuden como representantes de su país, sino como técnicos en la materia. Como puso de manifiesto el editor de la Revista *Tax Notes International* la composición del TAG no fue revelada hasta el último momento, manteniendo, en principio, un cierto aire de misterio en torno a cuáles eran sus miembros (cfr. R. Goulder, 1999a, pág. 107; 1999b, pág. 2391). Para un estudio más detallado del Informe elaborado por el TAG nos remitimos a A. García Heredia (2004). Igualmente, el Informe del TAG ha sido tratado con gran detalle por W. Schickli (2000, pp. 1671-1711), y en G. D. Sprague, y O. A. Schindler (2001, págs. 267-276). Un primer proyecto del Informe también ha sido analizado por W. Schickli (2000, págs. 2097 y sig.).
21. En el caso de las transacciones llevadas a cabo por un medio intangible como Internet, el principio de irrelevancia de la forma ha sido puesto de manifiesto en diversos ámbitos nacionales e internacionales (vid. *Code of Federal Regulations*, 1998 y G. D. Sprague, 2001, págs. 174 y 175).

una cesión de uso personal o profesional, al no existir en sentido estricto cesión de uso de derechos de autor, las rentas no serían cánones, sino que podrían ser beneficios empresariales del artículo 7 MC OCDE.

- Cesión de uso para una explotación comercial («*Consideration for the payment is the granting of the right to use a copyright in a digital product*») (párrafo 17.4). A diferencia del anterior, en este supuesto, la descarga de Internet de un producto digital se efectúa para proceder a una explotación comercial de este. Para ello es necesaria la cesión de uso de derechos de autor, por lo que los pagos referentes a este tipo de «descargas» sí serían cánones. La OCDE señala como ejemplo la adquisición por Internet de una imagen para estamparla en la portada de un libro que va a publicarse. Esto no se puede realizar sin una previa cesión de uso de derechos de autor en relación con la imagen que va a ser utilizada en la cubierta del libro, por lo que es necesario ceder el uso del derecho a reproducir y distribuir dicha imagen.

4. La posición española

4.1. La observación española a los comentarios de la OCDE

En este apartado, analizamos la observación española al comentario al artículo 12 MC OCDE (observación núm. 28). Esta observación refleja el planteamiento de varios Estados (España, México y Portugal) en relación con la interpretación de los CDI en materia de cánones y comercio electrónico. Debemos recordar que aunque la observación se refiera expresamente a programas de ordenador se aplica también a todo tipo de productos digitales, dado que, como ya hemos expuesto, los principios aplicables a los primeros deben trasladarse también a los segundos. Así pues, de acuerdo con esta observación, España estima que los pagos relativos a programas de ordenador se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo de los cánones cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa en dos casos:

- Cuando los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre un programa de ordenador para su explotación comercial (excepto los pagos por el derecho de distribución de copias de programas de ordenador estandarizados que no comporten el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción).

- Cuando los pagos corresponden a un programa de ordenador adquirido para uso empresarial o profesional del comprador, siempre que se trate de un software que no sea absolutamente estandarizado, sino adaptado de algún modo al adquirente.

A diferencia de la interpretación de la OCDE, para España la renta obtenida por la cesión del derecho a distribuir copias (explotación comercial de la obra) no se califica como canon si se trata de la distribución de programas de ordenador estandarizados que no incluyan el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción. Igualmente, de acuerdo con la posición española, se califican como cánones los pagos por la adquisición para uso empresarial o profesional por el cliente final de programas de ordenador adaptados de algún modo para el adquirente. Así, por ejemplo, una de las diferencias de la observación española con el criterio de la OCDE se encuentra en que para España también son cánones los pagos procedentes de una cesión de programas de ordenador para uso profesional, siempre que tales programas «no estén absolutamente estandarizados, sino, de alguna forma, adaptados al comprador». Esta observación implica que las rentas por cesión de uso de software sin derechos de autor se puedan calificar como cánones en el siguiente caso: que la cesión de uso sea para fines profesionales y no personales, y tenga por objeto una clase concreta de programas de ordenador (aquellos que no estén absolutamente estandarizados, sino, de alguna forma, adaptados al comprador).

4.2. El concepto de software estandarizado

Uno de los principales problemas interpretativos que plantea esta observación es la necesidad de determinar en tales casos si estamos o no en presencia de un software estandarizado. Por el contrario, para la OCDE, el hecho de estar en presencia de un programa estándar o de un programa hecho a medida no supone una diferencia de trato fiscal. A nuestro juicio, esta observación plantea problemas cuando se refiere en términos tan generales a una clase de programas de ordenador, por lo que es difícil saber exactamente a qué tipo de programas alude. Al hacer referencia a «programas que no estén absolutamente estandarizados, sino, de alguna forma, adaptados al comprador», se podría decir que se excluyen los programas estandarizados o realizados para una amplia gama de usuarios y que se centra en los programas hechos a medida. Sin embargo, la ambigüedad de la observación española permite también incluir una serie de programas intermedios entre los estandarizados y los

hechos a medida, como son aquellos elaborados para un grupo reducido de usuarios; estos son muy frecuentes en la práctica.²² El problema es determinar el umbral donde comienzan y terminan este tipo de programas de ordenador. Se trata de una frontera de contornos difíciles, al existir un gran número de programas que no son elaborados en masa, pero que tampoco se fabrican para un usuario en particular, sino, por ejemplo, para un grupo de empresas de una determinada rama de actividad.

Veamos cómo se aplica la posición española a un supuesto concreto: la venta en una página web de Estados Unidos de un libro audiovisual de contenido educativo. En relación con este caso, la DGT ha considerado que la venta en un portal web sin especificar en la que pueda realizarse adaptación alguna del producto, debe entenderse que estamos ante un contrato de distribución de un libro audiovisual de una forma estandarizada (V2533-13). Por ello, las retribuciones recibidas por la persona residente en España deben considerarse beneficio empresarial, recogido en el artículo 7 del convenio con Estados Unidos y, en ausencia de establecimiento permanente, solo pueden someterse a imposición en España sin que estén sometidas a retención en Estados Unidos. La DGT ha tenido ocasión de pronunciarse sobre estas dificultades en la consulta de 13 de diciembre de 2012 (V2428-12). De acuerdo con el criterio de la DGT, podemos apuntar los siguientes planteamientos generales:

- Programas estándar. En general, se considera que las aplicaciones informáticas que conforman un sistema operativo, las necesarias para el funcionamiento de un ordenador, u otro tipo de aparato o maquinaria, suelen ser estándar, en el sentido de que se fabrican igual para todos los usuarios. El fabricante no suele permitir su manipulación, ni por distribuidores ni por usuarios, puesto que podría afectar al funcionamiento básico del sistema de que se trate. En consecuencia, las aplicaciones de sistema operativo, normalmente tendrán la calificación de estándar y las rentas obtenidas por la cesión del derecho a su distribución se calificarán, en su caso, como beneficios empresariales.
- Programas adaptados a las necesidades del cliente. Si se trata de aplicaciones informáticas de usuario final, o software de aplicación, se considera que generalmente

no son estándar. Hasta hace pocos años, la tendencia era que las grandes empresas desarrollaran sus propias aplicaciones personalizadas para la gestión de la llamada área TIC, de tecnologías de la información. El costo de creación del programa y su mantenimiento era muy elevado y surgían problemas de interacción con otros programas. La tendencia ha ido hacia una unidad de gestión que haga compatibles los antiguos y los nuevos programas, y se ha externalizado. Los nuevos programas tienden a crear un solo marco y un conjunto de herramientas, que, a petición y elección del cliente, crea sus soluciones informáticas óptimas partiendo de elementos comunes o módulos. La DGT entiende que, a pesar de que existan esos elementos comunes o módulos, el resultado es que suelen estar adaptados a las características de cada cliente. Se considera que, en caso de que los clientes sean empresas o profesionales, a menudo se realiza una adaptación al destinatario para su funcionamiento óptimo, según los requerimientos de cada actividad empresarial o profesional, los equipos de que se disponga, las características particulares de cada empresa, los programas que estuviera utilizando previamente y con los que deba integrarse el nuevo programa, la necesidad de conexión a otras aplicaciones o bases de datos internas o externas a la empresa, etc.

La aplicación de la observación española en la interpretación de los CDI pone de manifiesto la importancia que cada vez más está adquiriendo en la práctica internacional el denominado *soft law* como fuente de interpretación. En este caso, se trata de una observación a unos comentarios que, a pesar de no ser una auténtica norma jurídica, despliega sus efectos directamente sobre la interpretación de los CDI. En resumen, desde el punto de vista de su contenido, la observación española incluye dos supuestos en los que se considera que la renta obtenida debe calificarse como canon en el ámbito del comercio electrónico:

- La cesión del derecho a distribuir copias, salvo que se trate de la distribución de aplicaciones informáticas estandarizadas que no incluyan el derecho de adaptación al cliente ni el de reproducción.
- Los pagos por la adquisición para uso empresarial o profesional por el cliente final de aplicaciones adaptadas, de

22. En este sentido, M. Gómez Perals (1999, pág. 141) afirma que el paradigma de este software intermedio sería el denominado paquete estándar especializado o personalizado, elaborado como estándar para un reducido grupo de usuarios y adaptado después a medida de los particulares requerimientos de cada uno.

algún modo, para el adquirente. Se considera necesario concretar que en este segundo caso se incluyen aquellos supuestos en los que el fabricante adapta él mismo, y no el distribuidor, el programa que adquiere el cliente final.

5. Conclusiones

De acuerdo con el comentario de la OCDE al artículo 12, las rentas de la propiedad intelectual solo serán cánones si derivan de una cesión de uso de derechos de autor sobre las obras, con independencia tanto de la forma a través de la cual se articula la cesión como de la forma de pago. El comentario de la OCDE pone de manifiesto que existen dos principios fundamentales que se aplican a cualquier obra protegida por los derechos de autor (libros, obras musicales, esculturas, etc.), y no solamente a los programas de ordenador: la importancia de determinar la naturaleza jurídica de la transacción y la irrelevancia que presentan ciertos factores para calificar las rentas. En primer lugar, para que la renta sea canon no es suficiente ceder el uso de las obras, sino que se requiere la cesión de uso de derechos de autor sobre ellas y, más en concreto, de derechos de autor con un contenido fiscal, lo que implica una explotación comercial de estos. En segundo lugar, es irrelevante la forma en dos sentidos, por un lado, no afecta a la calificación fiscal de las rentas el soporte donde se alberguen las obras protegidas por los derechos de autor, ya sea tangible (disquete, CD o por escrito) o intangible (Internet) y, por otro, también resultan indiferentes las distintas modalidades que pueda adoptar el pago (dinerario o en especie, único o aplazado, etc.).

Con todo ello, consideramos que es necesaria una mejor sistematización del comentario al artículo 12 en lo que se refiere a los derechos de autor.²³ El hecho de que se cedan los programas o cualquier otro producto digital a través de Internet no motiva un tratamiento fiscal diferente, por lo que sería adecuado recoger con mayor claridad los principios en los que se inspira la calificación de las rentas por derechos de autor y una tipología contractual más clara y didáctica. Esta materia relativa a la calificación de las rentas en los CDI quizá sea un ejemplo un tanto peculiar de cómo las

normas fiscales, en este caso los comentarios de la OCDE, pueden resistir con sus principios fundamentales ante los nuevos desarrollos tecnológicos, incluidas las transacciones a través de Internet. Por tal razón, a pesar de que se haya modificado el comentario de la OCDE para hacer referencia a estos nuevos desarrollos del comercio electrónico, las reglas para calificar como cánones las rentas de un libro son las mismas que se aplican a programas de ordenador y productos digitalizados.

El desarrollo que ha experimentado la tecnología en los últimos años y, en concreto, el desarrollo de Internet, ha llevado a cuestionarse si debían modificarse las normas fiscales para adaptarlas a esta nueva realidad o si, por el contrario, debían permanecer inalteradas y tratar de hacer frente a este nuevo fenómeno con los conceptos y categorías tradicionales.²⁴ Después de varios años en los que se han producido importantes reformas de los sistemas fiscales y de los comentarios de la OCDE para adaptar la normativa a la nueva realidad tecnológica, algún autor ha llegado a concluir que ya no son necesarios más cambios en profundidad, sino tan solo pequeñas modificaciones o retoques de menor importancia, pues estaríamos llegando al final del principio, esto es, que ya se habría concluido el proceso de adaptación fiscal a las nuevas tecnologías.²⁵ En nuestra opinión, para calificar las rentas como cánones, no eran necesarias nuevas modificaciones en el comentario de la OCDE, pues las reglas continúan siendo las mismas que antes. Hubiera sido mejor aclarar los principios generales que se derivan del comentario para calificar las rentas y efectuar aclaraciones concretas, para incluir en ellas los nuevos desarrollos tecnológicos, como los programas de ordenador o el comercio de productos digitalizados. Por ello, no estamos del todo de acuerdo cuando se ha dicho que la definición de cánones del MC OCDE alberga dudas acerca de si incluye los productos digitalizados.²⁶ Consideramos que la definición de la OCDE es lo suficientemente amplia como para incluir cualquier clase de obra protegida por los derechos de autor, con independencia del modo en el que se transmitan tales derechos. Ahora bien, para evitar confusiones sería conveniente dejar constancia expresa en el concepto de canon de los CDI que este incluye los programas de ordenador, en cuanto obras

23. En esta misma línea ya nos hemos pronunciado en ya nos hemos pronunciado en García Heredia (2007, pág. 163).

24. Cfr. D. R. Tillinghast (1996, pág. 525).

25. Cfr. R. M. Bird (2005, págs. 139 y 140). La postura mayoritaria considera, sin embargo, que la fiscalidad de las operaciones electrónicas está todavía en plena evolución. A título de ejemplo, vid. J. Malherbe *et al.* (2003).

26. Cfr. F. M. Horner y J. Owens (1996, pág. 518).

protegidas por los derechos de autor, y que cualquier otro producto protegido por tales derechos puede dar lugar a un canon, con independencia de si la cesión de uso de derechos de autor tiene lugar por medios convencionales o electrónicos. Para el desarrollo de todas estas cuestiones, debemos

prestar especial atención a la evolución del plan de acción de la OCDE al que nos referíamos al comienzo de este trabajo (BEPS), y cuyo plazo de ejecución es inminente; en particular, para septiembre de este año ya se espera la presentación de un informe sobre los retos de la economía digital.

Bibliografía

- AULT, H. J. (octubre, 1993). «The 1992 OECD Model Treaty: Treatment of Computer Software». *European Taxation*, vol. 33, n.º 10, pág. 331.
- BIRD, R. M. (2005). «Taxing Electronic Commerce: The End of the Beginning?». *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 59, n.º 4, págs. 139 y 140.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (mayo 1998). «De la fiscalidad del software». *Tribuna Fiscal*, n.º 91, pág. 79.
- CODE OF FEDERAL REGULATIONS (1998). «Classification of transactions involving computer programs». 26 CFR 1861-18.
- DE HOSSON, F. C. (diciembre, 1992). «Taxation of Cross-Border Software Payments (Article 12)». *Intertax*, n.º 12, pág. 684.
- GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2004). «Novedades sobre cánones en el MCOCDE 2003: el informe del TAG y la influencia de la normativa de EE.UU. y Australia». *Quincena Fiscal*, n.º 15, págs. 33-48.
- GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2005). «Who knows the riddle of know-how? Spain becomes entangled in the web of intangibles». *European Taxation*, n.º 3, págs. 103-112.
- GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2007). *Fiscalidad internacional de los cánones: derechos de autor, propiedad industrial y know-how*. Valladolid: Lex Nova, Valladolid, pág. 163.
- GÓMEZ PERALS, M. (1999). *La cesión de uso de los programas de ordenador*. Madrid: Colex, pág. 141.
- GOULDER, R. (1999a). «OECD Identifies TAG Participants». *Tax Notes International*, 23, pág. 707.
- GOULDER, R. (1999b). «OECD E-Commerce TAGs to Reflect Regional and Economic Diversity». *Tax Notes International*, pág. 2391.
- HORNER, F. M.; OWENS, J. (1996). «Tax and the Web: New Technology, Old Problems». *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 50, n.º 11/12, 1996, p. 518.
- LOKKEN, L., (1981). «The Sources of Income From International Uses and Dispositions of Intellectual Property». *Tax Law Review*, n.º 36.
- MALHERBE, J.; SCHOTTE, CH.; GRAU RUIZ, M. A. (2003). «Comercio electrónico y fiscalidad directa». *Quincena Fiscal Aranzadi*, n.º 4.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2001). «Los programas de ordenador, el MC OCDE y la posición española: algunas notas críticas». *Revista Crónica Tributaria*, n.º 103, págs. 80 y 81.
- OECD (2001). *Taxation and Electronic Commerce. Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*. París.
- OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. París, págs. 14 y 15.
- OLIVER CUELLO, R.; DELGADO GARCÍA, A. M. (2011) «Electronic Commerce and Indirect Taxation». *European Taxation*, n.º 4
- OLIVER CUELLO, R.; DELGADO GARCÍA, A. M. (2013). «Direct Taxation of Electronic Commerce in Spain». *European Taxation*, n.º 1

- SCHICKLI, W. (abril 2001). «Characterization of E-Commerce Revenue - The Final OECD Report Revealed». *Tax Notes Internacional*, n.º 14, págs. 1671-1711.
- SCHICKLI, W. (mayo 2000). «Unraveling the Draft OECD Proposal on Characterization E-Commerce Revenue for Tax Treaties Purposes». *Tax Notes Internacional*, n.º 19, págs. 2097 y ss.
- SPRAGUE, G. D. (2001). «Ponencia General». *Taxation of income derived from Electronic Commerce*, IFA, San Francisco, págs. 174 y 175
- SPRAGUE, G. D.; CHESLER, R. A. (julio 1993). «Comments on the Commentary to Article 12 (Royalties) of the 1992 OECD Model Convention». *Intertax*, n.º 6-7, pág. 310
- SPRAGUE, G. D.; SCHINDLER, O. A. (2001). «Another Step Towards Uniformity - Relative Consensus of the OECD TAG on Income Characterization of E-Commerce Transactions». *Tax Management International Journal*, n.º 6.
- TAG (Technical Advisory Group on Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce) (2001). «Tax Treaty Characterisation Issues arising from E-Commerce. Report to Working Party no.1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs».
- TILLINGHAST, D. R (1996). «The Impact of the Internet on the Taxation of International Transactions». *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 50, n.º 11/12, pág. 525.
- VAN DER LAAN, R. A (1991). «Computer software in international tax law». *Intertax*, n.º 5, pág. 269.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A. (2000). «Convenios de doble imposición y rentas derivadas de los programas de ordenador». En: C. GARCÍA NOVOA y E. GÓMEZ REINO-CARNOTA (coords.). *Derecho tributario e informática*. Valencia: Tirant lo Blanch, p. 104.
- VOGEL, K (1997). *On Double Taxation Conventions*. Londres: Wolters Kluwer. Págs. 787 y 788.

Cita recomendada

GARCÍA HEREDIA, Alejandro (2014). «Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico». En: Ana María DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 36-50. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa] <<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-garcia/n18-garcia-es>> <<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2310>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre el autor

Alejandro García Heredia

agarciahere@uoc.edu

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Cádiz

Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad de Cádiz. Se doctoró en Derecho en la Universidad de Oviedo con la máxima calificación y con la acreditación de doctorado europeo; recibió el premio extraordinario de doctorado y el premio a la mejor tesis doctoral europea en derecho tributario (*European Academic Tax Thesis Award*). Sus líneas principales de investigación son la fiscalidad internacional y de la Unión Europea. Es autor de numerosas publicaciones en revistas de referencia en la especialidad, tanto españolas como de ámbito internacional. Participa como profesor conferenciante en varios cursos y másteres de universidades europeas y americanas.

Facultad de Derecho

Campus de Jerez

Av. de la Universidad s/n.

11405 Jerez (Cádiz)

www.uoc.edu/idp**Monográfico «Tributos en la sociedad de la información»**

ARTÍCULO

La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos

Bartolomé Borrego Zabala

Vocal responsable de la División de Nuevas Tecnologías

Delegación Especial de Andalucía, Ceuta y Melilla

Agencia Estatal de Administración Tributaria

Fecha de publicación: junio de 2014

Resumen

Los nuevos modelos de negocio digitales, así como la complejidad de algunas operaciones de comercio electrónico, encuentran en la red el nicho idóneo para la derivación de los beneficios hacia territorios en los que existe una menor o nula tributación, y también la forma de incumplir, en ocasiones, con las obligaciones tributarias. Ello dificulta enormemente la fiscalización de este tipo de operaciones, así como el control del fraude por las administraciones tributarias. La rápida evolución de las nuevas tecnologías pone en evidencia muchas veces a los legisladores, que, en ocasiones, se quedan desfasados con respecto a las complejas operaciones que surgen casi a diario en el mundo virtual, y obliga a las administraciones a un ejercicio continuo de actualización y adaptación de las normas para ajustarse a la nueva realidad que trae consigo la economía digital.

Palabras clave

comercio electrónico, negocios electrónicos, economía digital, internet, tributación, fiscalidad, fraude fiscal, control tributarios

Tema

Fiscalidad de los negocios electrónicos

The Necessary Adaptation of Taxation to The New Trends in E-Business

Abstract

The new models of digital business and the complexity of certain e-commerce transactions make the Internet both the ideal place for diverting profits to territories that impose less or no taxation and the means for, on occasions, committing tax evasion. This makes taxing this type of transactions and fraud control by tax authorities extremely difficult. The rapid evolution of the new technologies frequently catches governments out, which can get left behind with regard to complex transactions that take place on a daily basis in the virtual world and require the continual amending and adapting of regulations to adjust to the new reality brought about by the digital economy.

Keywords

E-commerce, e-business, the digital economy, the Internet, taxation, tax law, tax fraud, tax control

Topic

Taxation of e-businesses

Introducción

El e-commerce, o comercio electrónico, se ha convertido hoy por hoy en un modelo de negocio que las empresas empiezan a adoptar, unas como único remedio para poder subsistir en épocas como las actuales con tantas dificultades económicas y otras, en cambio, porque han visto claras, entre otras ventajas, las oportunidades de negocio y la apertura a los mercados internacionales que ofrece su adopción.

Las circunstancias económicas y las particulares características que ofrece el medio electrónico han permitido que un conjunto de ordenadores interconectados entre sí hayan transformado profunda y rápidamente nuestra sociedad y la forma de hacer negocios. En unos tiempos como los actuales se abre, además, un inexplorado abanico de posibilidades para el mundo empresarial, permitiendo la consecución de innumerables ventajas competitivas en un escenario como en el que nos movemos, donde las reglas del juego han cambiado, donde la utilización del medio electrónico se convierte en algo esencial y donde el comercio electrónico va ocupando cada vez más un papel primordial en el mundo empresarial.

Sin embargo, la complejidad de la realidad económica, unido a la rapidez con que evolucionan las nuevas tecnologías,

ha provocado, por un lado, que las empresas se enfrenten a complejos sistemas tributarios que dificultan en muchos casos la adopción plena y acorde con la regulación del e-commerce, y, por otro lado, que las administraciones tributarias se resistan a renunciar a los antiguos modelos fiscales, en algunos casos obsoletos y alejados de la realidad, que requieren un profundo cambio conceptual, con lo que el fraude fiscal «campea a sus anchas».

En este mundo económico donde se entremezcla lo real y lo virtual, los modelos de negocio apoyados en la globalización, la internacionalización y la virtualización de sus actividades encuentran en la red el nicho idóneo para la expansión, pero también para la derivación de los flujos tributarios hacia lugares de menor tributación o incluso de nula tributación, originando un importante coste de oportunidad (en términos recaudatorios) para las distintas administraciones tributarias mundiales. En la mente de todos están las continuas noticias que copan las cabeceras de los diarios sobre la forma de eludir los impuestos que tienen las grandes corporaciones tecnológicas que operan básicamente a través de internet (Apple, Amazon, Google, Facebook, etc.).

Ante este panorama, y siguiendo un orden cronológico, voy a incluir algunas reflexiones sobre la tributación actual del e-commerce y la problemática de la fiscalización de este tipo de actividades, así como algunas ideas acerca de la línea

que deberían seguir las administraciones tributarias para adaptarse a los nuevos sistemas de economía digital actuales y los primeros pasos puestos en marcha en este sentido.

1. Situación actual de la tributación en el comercio electrónico

El primer aspecto que conviene aclarar y con el que comenzaré este repaso por los sistemas de tributación es el de **definir el e-commerce**, ya que todavía son muchos los que piensan que el e-commerce está destinado únicamente a aquellos productos que se encuentran en formato digital y que viajan por medios electrónicos.

El comercio electrónico puede definirse como aquella forma de transacción comercial en la que un suministrador provee de bienes y servicios a un cliente a cambio de un pago, y donde ambas partes interactúan electrónicamente en lugar de hacerlo por intercambio o contacto físico directo. El comercio electrónico implica la realización de negocios *online* o, lo que es lo mismo, vender y comprar productos y prestar servicios a través de *sites* ubicados en la red, independientemente del canal por el que luego circule el producto o servicio (electrónico o tradicional).

Establecer esta conceptualización es fundamental, pues, como ocurre en otros aspectos, el concepto económico o comercial no tiene por qué coincidir con el fiscal; de hecho, por más que busquemos no encontraremos en la normativa tributaria ninguna referencia al término *tributación del comercio electrónico*, y sí en cambio a la forma de tributar de las entregas de bienes, la prestación de servicios tradicionales y los prestados por vía electrónica, e incluso a las importaciones y exportaciones. De esta manera, observamos que existen operaciones de comercio electrónico como puede ser la adquisición de un vehículo de EE.UU., mientras que fiscalmente se trataría simplemente de una importación de mercancías; y, de la misma manera, podríamos situarnos ante prestaciones de servicios contratados de forma presencial que, por tanto, conceptualmente no constituyen una operación de comercio electrónico y sin embargo su consecución se lleva a cabo exclusivamente a través de la red, tributando como servicio prestado por vía electrónica.

Por otro lado, podemos establecer diferentes **clasificaciones del e-commerce**, de las que solo una nos puede servir para introducirnos en la fiscalidad de estas operaciones.

La primera de las clasificaciones sería la establecida en función de los agentes que participan en la relación «B2B, B2C, B2E, B2A, B2G, A2C, C2C, etc.», una modalidad de clasificación que no ofrece ninguna similitud con la tributación, y cada una de ellas presentaría, a su vez, múltiples formas de tributar.

La segunda clasificación sería la basada en la forma o canal a través del cual se interactúa: *e-commerce* (vinculado al uso del ordenador), *m-commerce* (*Mobile Commerce*) y *t-commerce* (*Tablet Commerce*), así como las nuevas variantes de las anteriores que empiezan a surgir, como son *s-commerce* (*Social Commerce*), *F-commerce* (*Facebook Commerce*) o *c-commerce* (*Couch Commerce*), unas figuras con las que tampoco encontramos una manera clara de enfocar la forma de tributar, ya que todas ellas presentan múltiples variantes.

Por último, podemos establecer una clasificación del e-commerce que es la que se aproxima más a las distintas figuras impositivas que habrá que tener en cuenta a la hora de establecer el tipo de tributación, y es el **comercio electrónico indirecto**, o también **comercio electrónico offline**, que comprende la contratación por vía electrónica de prestaciones que consisten en la entrega de bienes materiales o tangibles o de servicios no prestados por vía electrónica. Equivale a la modalidad de contratación recogida en la Ley de comercio minorista, la denominada *venta a distancia*, donde la transmisión de oferta se realiza por cualquier medio de comunicación organizado por el vendedor. Como contraposición al anterior tenemos el **comercio electrónico directo**, o **comercio electrónico online**, modalidad que recoge los servicios prestados por medios electrónicos, que incluiría tanto los servicios como los productos en formato digital, y en el que la oferta y aceptación del producto se realiza en su totalidad por medios electrónicos (ordenadores, *smartphones*, *tablets*...).

Asentado entonces el concepto de e-commerce y basándonos en la última de las clasificaciones de este, procede **calificar las distintas operaciones comerciales** que se pueden dar a efectos de la tributación del IVA, así como la **localización** de cada una de ellas.

La primera sería la de **entrega de bienes**, que se correspondería con las entregas de productos *offline* y que no presenta gran problemática en lo relativo a su localización, ya que al tratarse de bienes físicos las distintas operaciones que podrían darse son: entregas u operaciones interiores, es

decir, una compraventa tradicional realizada entre residentes; adquisiciones intracomunitarias, en las que comprador y vendedor se encuentran en estados miembros distintos, incluyendo dentro de esta categoría la modalidad de ventas a distancia o por catálogo; y, por último, la importación o exportación, cuando uno de los operadores reside en un estado miembro y el otro en un tercer país.

La definición de *entrega de bienes* la encontramos, en primer lugar, en la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo (Sexta Directiva), y, posteriormente, en la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, que la definieron como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», lo que nos lleva a definir los servicios por exclusión. De esta manera, tienen la consideración de **prestaciones de servicios** todas aquellas operaciones que no constituyen entregas de bienes de acuerdo con la propia definición contenida en las dos directivas anteriores. Estos servicios coinciden con las operaciones en línea y se entienden localizados en la sede de la actividad económica del destinatario o, en su defecto, en el domicilio de quien los preste, y en ellas intervienen operadores que pueden estar localizados tanto en el interior del territorio de aplicación del impuesto (TAI) como en estados miembros diferentes, o incluso en terceros países.

Además, la vigente Ley 37/1992, del IVA, recoge en su artículo 70.Uno.4º.B) una nueva clasificación de operaciones: los **servicios prestados por vía electrónica**. Estos los define como «aquellos 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», citando, además, una enumeración no exhaustiva de las operaciones que, a efectos del IVA, tienen tal consideración, entre las que incluye las siguientes:

- El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- El mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- El suministro de programas y su actualización.
- El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- El suministro de música, películas, juegos –incluidos los de azar o de dinero– y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- El suministro de enseñanza a distancia.

Por tanto, la clasificación que habremos de tener en cuenta a la hora de calificar las operaciones a efectos de su tributación queda concretada en el siguiente cuadro:

Cuadro n.º 1: Clasificación de las operaciones a efectos de su tributación.

Bienes tangibles	Entrega de bienes Art. 8 LIVA	
Bienes intangibles	Prestación de servicios (por exclusión) Art. 11 LIVA	Servicios prestados por vía electrónica Art. 70.Uno.4º.B) LIVA
		Servicios distintos de los prestados por vía electrónica

La casuística de operaciones con la que podemos encontrarnos empieza, pues, a complicarse, ya que podemos hablar ahora de comercio electrónico de mercancías, de prestación de servicios o de servicios prestados por vía electrónica e, incluso, de que las operaciones sean de adquisición o de venta, y de que estas se realicen con unos territorios u otros. Por ello, y de acuerdo con lo anteriormente expuesto, procede por último delimitar los distintos territorios con los que podemos realizar todas estas operaciones:

- España peninsular e Islas Baleares.
- Canarias, que sí forma parte del territorio aduanero comunitario¹ (TAC), pero no del territorio de aplicación del

1. Reglamento (CEE) n.º 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre de 1992, que aprueba el Código aduanero comunitario, y Reglamento (CE) n.º 450/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece el código aduanero comunitario (código aduanero modernizado).

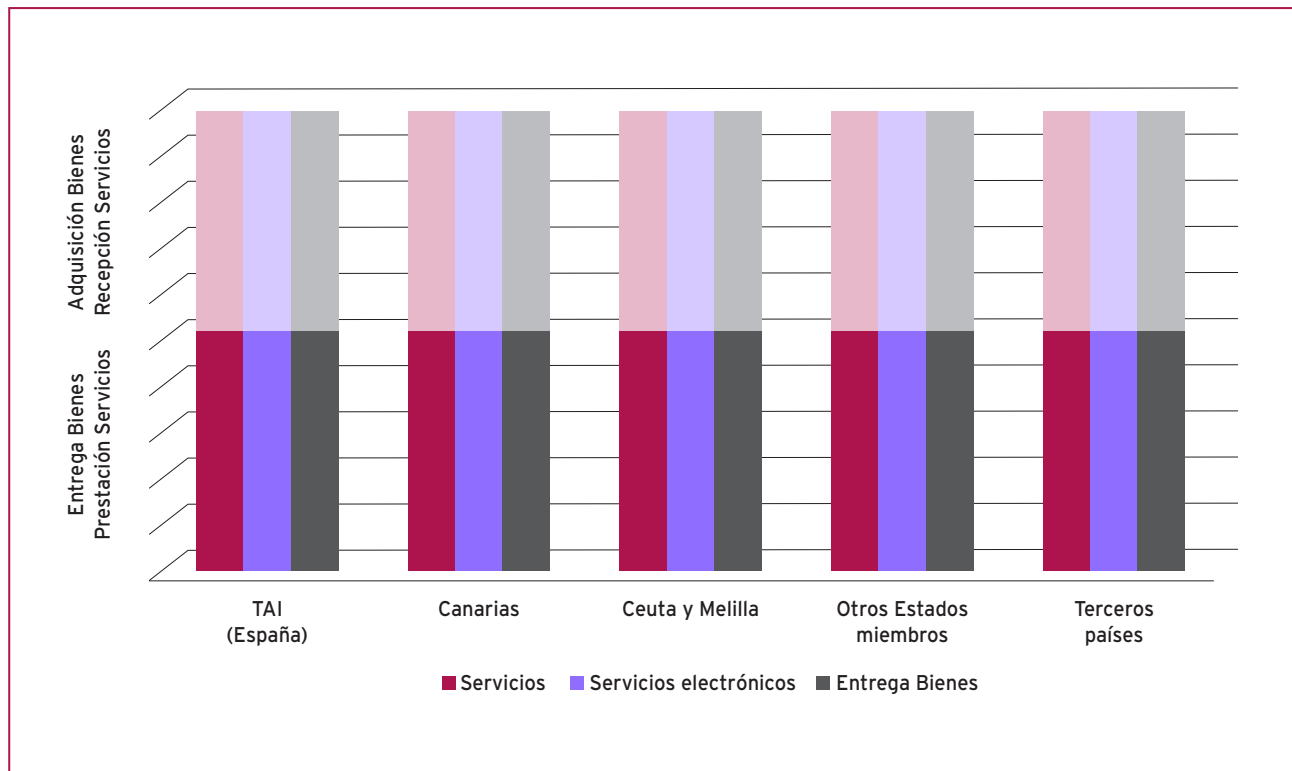
Artículo 3. Territorio aduanero

1. El territorio aduanero de la Comunidad comprenderá los territorios siguientes, incluidos su mar territorial, sus aguas interiores y su espacio aéreo:
- el territorio del Reino de Bélgica,
 - el territorio de la República de Bulgaria,
 - el territorio de la República Checa,
 - el territorio del Reino de Dinamarca, salvo las Islas Feroe y Groenlandia,

- IVA² (TAI), por lo que las operaciones con destino a estas islas o procedentes de ellas tendrán que formalizar el correspondiente trámite en la aduana de salida o entrada en la península como expedición o introducción.
- Ceuta y Melilla, que no forman parte ni del TAC ni del TAI; a todos los efectos, las operaciones con estos territorios tendrán la misma consideración que si se tratase de terceros países.
 - Otros estados miembros de la Unión Europea distintos de España.
 - Terceros países, es decir, todos los territorios que no forman parte del territorio aduanero comunitario.
- A la vista de las distintas situaciones que se pueden dar y las peculiaridades de los diferentes territorios con los que realizar estas operaciones, así como el hecho de que

-
- el territorio de la República Federal de Alemania, salvo la isla de Heligoland y el territorio de Buesingen (Tratado de 23 de noviembre de 1964 entre la República Federal de Alemania y la Confederación Suiza),
 - el territorio de la República de Estonia,
 - el territorio de Irlanda,
 - el territorio de la República Helénica,
 - el territorio del Reino de España, salvo Ceuta y Melilla,
 - el territorio de la República Francesa, salvo Nueva Caledonia, Mayotte, San Pedro y Miquelón, Wallis y Futuna, la Polinesia Francesa y los Territorios Australes y Antárticos Franceses,
 - el territorio de la República Italiana, salvo los municipios de Livigno y Campione d'Italia y las aguas nacionales del lago de Lugano comprendidas entre la orilla y la frontera política de la zona situada entre Ponte Tresa y Porto Ceresio,
 - el territorio de la República de Chipre, de acuerdo con las disposiciones del Acta de adhesión de 2003,
 - el territorio de la República de Letonia,
 - el territorio de la República de Lituania,
 - el territorio del Gran Ducado de Luxemburgo,
 - el territorio de la República de Hungría,
 - el territorio de Malta,
 - el territorio europeo del Reino de los Países Bajos,
 - el territorio de la República de Austria,
 - el territorio de la República de Polonia,
 - el territorio de la República Portuguesa,
 - el territorio de Rumanía,
 - el territorio de la República de Eslovenia,
 - el territorio de la República Eslovaca,
 - el territorio de la República de Finlandia,
 - el territorio del Reino de Suecia,
 - el territorio del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, de las Islas Anglonormandas y de la Isla de Man.
2. Habida cuenta de los convenios y tratados que les son aplicables, se considerarán parte integrante del territorio aduanero de la Comunidad los territorios situados fuera del territorio de los Estados miembros que se indican a continuación, incluidos su mar territorial, sus aguas interiores y su espacio aéreo:
- a) FRANCIA
El territorio de Mónaco, tal y como se define en el Convenio aduanero firmado en París el 18 de mayo de 1963 (Journal officiel de la République française de 27 de septiembre de 1963, p. 8679).
 - b) CHIPRE
El territorio de las zonas de soberanía del Reino Unido de Akrotiri y Dhekelia, tal y como se definen en el Tratado relativo al Establecimiento de la República de Chipre, firmado en Nicosia el 16 de agosto de 1960 [United Kingdom Treaty Series no 4 (1961), Cmnd. 1252].
2. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA.
- Art. 3. Territorialidad.
- Uno. El ámbito espacial de aplicación del Impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de doce millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.
- Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:
- 1º. «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado constitutivo de la Comunidad Económica europea definido en el mismo para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:
- ...
- b) En el Reino de España, Canarias...

Cuadro n.º 2: Factores que deben tenerse en cuenta a la hora de terminar la forma de tributación.



se produzcan salidas o entradas de bienes o servicios, podríamos construir una tabla multidimensional en la que se recojan todos estos factores, que todo operador de comercio electrónico debe analizar desde el punto de vista tributario para delimitar el tipo o los tipos de operaciones que piense llevar a cabo.

2. Problemática de la fiscalización de los negocios electrónicos

En cuanto al análisis de la problemática derivada de los negocios que basan su actividad en el mundo digital, son varios los aspectos que originan los problemas con que se encuentran las administraciones tributarias, y que se concretan básicamente en los siguientes:

- Las dificultades en la localización de las actividades comerciales en un entorno electrónico y telemático.
- Los problemas derivados de la calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones que se llevan a cabo en el comercio electrónico.

En el ámbito de la fiscalidad directa del *e-commerce*, las cuestiones tributarias más conflictivas afectan, principalmente, al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sociedades, al impuesto sobre la renta de no residentes y al impuesto sobre el valor añadido (IVA), aunque también pueden incidir, desde luego, en otros tributos como el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, los impuestos especiales y los impuestos que recaen sobre el comercio exterior, si bien es en los primeros donde se producen, hoy en día, los problemas más relevantes y conocidos.

Entre los aspectos que pueden resultar más conflictivos a la hora de analizar su fiscalidad, se encuentran los siguientes:

- La delimitación del concepto del establecimiento permanente a efectos de su concreción como lugar fijo de negocios que determine el estado en el que deberán tributar los beneficios obtenidos.
- La consideración de las páginas web de comercio electrónico como establecimiento permanente.
- La localización de las rentas en el estado de residencia y en el estado de la fuente, y la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición.

- La calificación de las rentas obtenidas como cánones.
- Las operaciones realizadas con personas residentes en paraísos fiscales.
- La aplicación de precios de transferencia.

A lo anteriormente citado añadiría otro problema no menos importante, y es la falta de personal cualificado dentro de la Administración tributaria en estas materias, unas materias que en la actualidad se gestionan de forma independiente (aduanas, operaciones interiores, operaciones intracomunitarias, medios de pago, etc.) pero que trasladadas al mundo digital pueden confluir todas ellas, lo que dificulta enormemente su análisis, al carecer en la mayoría de los casos de una visión de conjunto. Pensemos por ejemplo en una operación en la que un operador portugués adquiere una mercancía a otro operador italiano, y que después revende a un nuevo operador español que, finalmente, la enviará a Canarias, sin que en ningún caso la mercancía haya transitado por Portugal, y puede incluso que ni siquiera por España.

Dentro de la tributación directa encontramos un problema aún mayor, si cabe, y que tiene su origen en la pérdida de ingresos que supone para los estados. Se trata de la localización de las sedes efectivas de algunas empresas. Muchas grandes empresas, principalmente las grandes compañías tecnológicas que operan básicamente a través de internet, han trasladado sus centros de tributación a territorios *offshore* (paraísos fiscales) y/o a lugares de baja tributación, una medida totalmente legal de acuerdo con el ordenamiento actual aunque considerada como injusta por la generalidad de la sociedad. Baste citar, a título de ejemplo, algunos datos de los que aparecen continuamente en prensa, como por ejemplo los 2.000 millones de dólares (unos 1.500 millones de euros) que dejó de tributar Google gracias a una sociedad pantalla creada en las Bermudas; o los 74.000 millones de beneficio que Apple generó en el extranjero y por los que solo tributó un 2% al canalizar los beneficios a través de filiales constituidas en Irlanda, etc.

3. Los necesarios cambios en los modelos de gestión e inspección de los negocios digitales

El *e-commerce* no solo está permitiendo que los negocios tradicionales se extiendan más allá del espacio geográfico

al que tradicionalmente estaban limitados, sino que están surgiendo nuevas formas de hacer negocios y, más aún, nuevos productos y formas de entrega. En este entorno las fronteras nacionales cada vez cobran una menor relevancia en la distribución de los productos y servicios.

Desde una perspectiva tributaria, los problemas que ha traído consigo el comercio electrónico, y en general los negocios electrónicos, pueden reconducirse a dos aspectos esenciales y a la vez complementarios: la disminución de la recaudación y la lucha contra el fraude fiscal. Unos problemas ante los que los estados y las organizaciones internacionales y supranacionales, y de manera especial la Unión Europea, han mostrado su preocupación.

Por este motivo, y aunque lentamente, las administraciones tributarias han ido tomando conciencia de la necesidad de atajar este problema, tanto los organismos de ámbito supranacional como las propias administraciones nacionales. La primera medida de interés en este sentido la constituyó la aprobación de la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo, respecto del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, que supuso la modificación de una serie de normas contenidas en la Directiva 77/388/CEE, que armonizó la regulación del IVA en la Unión Europea.

La transposición al ordenamiento jurídico nacional de dicha directiva originó la incorporación de su contenido a la Ley 47/1992 del IVA, a través de la Ley 53/2002, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de julio de 2003, que vino a regular el fenómeno del comercio electrónico en lo que al IVA se refiere, introduciendo un nuevo régimen especial de tributación para operadores extracomunitarios que prestaran servicios por vía electrónica a ciudadanos establecidos en la Comunidad o que tuvieran en ella su domicilio o residencia habitual, y que no tuvieran la consideración de empresarios o profesionales.

Otra importante adaptación la constituyó la Ley 2/2010, de 1 de marzo, con la que se transpusieron determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta –el denominado «Paquete IVA», que vino a regular el lugar de la prestación de servicios–, se establecieron disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el estado miembro de devolución y se dio un paso adelante para combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

No obstante, no ha sido hasta época muy reciente, momento en que el *e-commerce* ha cobrado un repunte y empieza a asentarse en todas las economías a pasos firmes, cuando el perjuicio originado por el fraude derivado de la utilización de las nuevas tecnologías empieza a tomar unas dimensiones considerables. Este momento es el que ha propiciado la adopción de medidas que inciden más directamente sobre el control y la lucha contra las actividades que giran en torno al mundo digital. Entre las medidas puestas en práctica se encuentran las siguientes:

- La obligatoriedad de declarar a través del nuevo modelo de declaración 720 los bienes, cuentas e inmuebles situados en el extranjero, una medida que lucha más directamente contra la evasión y el fraude fiscal y no se ocupa tanto de la regulación de los nuevos caminos digitales.
- La vigilancia en el uso de tarjetas de crédito y débito ligadas a cuentas abiertas en el extranjero con las que se realizan pagos en establecimientos sitios en nuestro país, de las que, según fuentes del Ministerio, el porcentaje de contribuyentes con riesgo sobre el total de los analizados supone el 50%.
- La creación de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI), que cuenta con personal de apoyo especializado en auditoría informática, y que junto con la explotación de la nueva información y herramientas de control que ofrece la ley antifraude de 2012 (Ley 7/2012) marcaron el Plan de control tributario 2014.
- El proyecto BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) de la OCDE, que pretende luchar contra la deslocalización de los beneficios hacia territorios con impuestos reducidos, y que firmaron el pasado mes de abril España, Alemania, Francia, Italia y el Reino Unido.

La última novedad en materia de normalización se producirá próximamente y es el **nuevo régimen de localización en el IVA de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión y electrónicos** previsto en la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero, que entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2015 y que afectará a los servicios prestados a personas que no tienen la condición de empresarios o profesionales actuando como tal a efectos del impuesto (consumidores finales), según el cual se considerarán prestados en el estado miembro en donde estas estén domiciliadas o residan habitualmente, extendiéndose

ahora también esta regla a los prestadores, empresarios y profesionales establecidos en la Unión Europea.

La segunda novedad que introducirá la citada directiva, y ligada precisamente a la anterior, será la creación del nuevo régimen de la **Miniventanilla única**, o **Mini One-Stop Shop** (MOSS), que está disponible en el portal de la AEAT desde el 1 de octubre, el cual permitirá a los empresarios establecidos en la Comunidad que opten por ello identificarse en un único estado miembro ante el que presentarán sus declaraciones de IVA correspondientes a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos prestados a los particulares en otros estados miembros distintos a aquel en el que estén establecidos. Este nuevo régimen opcional tiene como finalidad minorar las cargas fiscales indirectas que pudieran conllevar para los operadores las nuevas reglas de localización de estos servicios, y su funcionamiento es similar al establecido para operadores extracomunitarios que realizan ventas a consumidores finales establecidos en la Unión Europea.

Este mundo globalizado en el que nos movemos, donde las operaciones y las transacciones se producen a un golpe de clic, pone en evidencia la necesidad de establecer nuevos mecanismos de control adaptados a la realidad económica actual, algo que no depende ya de las administraciones tributarias cuyo ámbito de actuación se limita al ámbito territorial, sino que deben establecerse desde un ámbito supranacional, en el que haya un consenso entre los países para la adecuación de sus legislaciones bajo un nexo común y en el que el intercambio de información fluya de forma rápida y automática salvando los escollos que supone actualmente cuando se ha de realizar entre estados diferentes.

Termino este artículo con una propuesta a modo de sugerencia: quizás se paliaría en alguna medida el fraude derivado de los negocios basados en la economía digital si por todos los estados se aplicara el régimen de la tributación en origen en lugar de la tributación en destino, como ocurre en muchas de las operaciones, y en el que al menos una parte proporcional de la recaudación generada tributara en el país en el que se desarrollen las actividades, evitándose así en alguna medida ciertos problemas ya comentados con anterioridad como el de los precios de transferencia, las transacciones entre filiales y el desvío de los ingresos hacia paraísos fiscales.

Cita recomendada

BORREGO ZABALA, Bartolomé (2014). «La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos». En: Ana María DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 51-59. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa]
 <<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-borrego/n18-borrego-es>>
 DOI <<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2218>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre el autor

Bartolomé Borrego Zabala
 bartolome.borrego@gmail.com
 @bartolomebz

Vocal responsable de la División de Nuevas Tecnologías del Área de Jefatura (Servicio de Planificación) de la Agencia Estatal de Administración Tributaria

<http://www.bartolomeborrego.com>

Delegación Especial de la AEAT en Andalucía, Ceuta y Melilla
 Área de Jefatura
 Avda. República Argentina, 23. Planta 8ª
 41011 Sevilla

www.uoc.edu/idp

Monográfico «Tributos en la sociedad de la información»

ARTÍCULO

La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online

Elisabeth Sánchez Serena

Técnica de Hacienda

Agencia Estatal de Administración Tributaria

Fecha de publicación: junio de 2014

Resumen

El comercio electrónico, como manifestación de la sociedad de la información y el conocimiento, ha experimentado un fuerte incremento en los últimos años. Este desarrollo ha puesto de manifiesto la necesidad de adaptar las normas fiscales a las nuevas circunstancias, ya que estas se han mostrado ineficaces para abarcar la nueva realidad. En el presente trabajo se analizan los cambios normativos introducidos para lograr una correcta tributación del comercio electrónico online, lo cual es vital para la mejora de la competitividad económica en el marco de la Unión Europea.

Palabras clave

comercio electrónico, fiscalidad, IVA

Tema

Fiscalidad

Indirect taxation of online e-commerce

Abstract

E-commerce, as part of the information and knowledge society, has seen strong growth in recent years. This growth has highlighted the need to adapt tax regulations to the new circumstances, given that these regulations have proven ineffective in this new context. This paper analyses the regulatory changes introduced to ensure proper taxation of e-commerce, which is vital for improving economic competitiveness in the European Union.

Keywords

e-commerce, taxation, VAT

Topic

taxation

1. Definición de comercio electrónico y su problemática en el IVA

a. Evolución normativa

Mediante la *Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica*, se intenta abordar la nueva realidad de los servicios suministrados por vía electrónica, ya que el sistema común del IVA vigente en ese momento no proporcionaba una solución adecuada a este tipo de transacciones. La fiscalidad aplicable en ese momento perjudicaba a las empresas europeas frente a la de países terceros, ya que los servicios de empresas de la UE prestados por vía electrónica en general quedaban sujetos al IVA, con independencia del lugar de consumo, mientras que no ocurría así con los procedentes de empresas de países terceros, pese a ser suministrados en la UE. Se introduce a través de esta modificación la aplicación de un régimen simplificado a la que podrán acudir las empresas establecidas en un tercer país. En síntesis, la modificación fundamental llevada a cabo fue la relativa al lugar de imposición de los servicios prestados bajo forma electrónica por medio de redes electrónicas. La transposición al derecho interno se lleva a cabo mediante la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de manera que se regula un nuevo régimen especial aplicable a determinados operadores no comunitarios que presten servicios de comercio electrónico y se concretan las reglas de localización aplicables a los servicios de comercio electrónico y a los de radiodifusión y televisión.

El Comité Económico y Social de las Comunidades Europeas consideró de vital importancia que dentro del ámbito comunitario se evitasen prácticas de *dumping* fiscal, ya que las características del comercio electrónico propician el cambio de las rentas gravables a territorios donde no opera el IVA. La regla general de IVA aplicable anteriormente determinaba que los servicios se entendieran prestados en el lugar de la sede de actividad del prestador, de modo que si un empresario radicado en un país no perteneciente a la UE prestaba servicios a consumidores radicados en esta, estos quedaban no sujetos. Algo que introducía graves distorsiones en la competencia, ya que la localización del

proveedor no influye en la calidad o rapidez del servicio recibido. En consecuencia, la tributación incidía en la decisión tanto del consumidor como del prestador, que podía modificar al efecto el lugar desde el que prestar el servicio. Ello generaba distorsiones en la competencia en este ámbito y entorpecía el desarrollo del mercado interior, aspecto que la UE se propuso corregir desde la estrategia de Lisboa, en la que se reconoce que para que prospere el comercio electrónico las normas deben ser previsibles e inspirar confianza a empresas y consumidores.

Por ello y a través de la citada directiva se modifica el lugar de tributación de estos servicios, con la intención de garantizar el buen funcionamiento del mercado interior.

Posteriormente, mediante la *Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA*, se refundió la estructura y redacción de la *Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977*, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debido a las numerosas ocasiones en que esta fue modificada. Ello se lleva a cabo, tal y como se establece en su exposición de motivos, en aras de la claridad y la racionalización, y no supuso ningún cambio formal de la ley, por lo que no se modificó el régimen introducido con las leyes mencionadas anteriormente respecto a los servicios prestados por vía electrónica.

Finalmente, la *Ley 2/2010, de 1 de marzo*, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la *Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes* para adaptarla a la normativa comunitaria, supuso un cambio en cuanto a la ubicación de los preceptos referidos al lugar de realización del hecho imponible, si bien la normativa aplicable a nuestra área de estudio no se modificó sustancialmente.

b. Definición de comercio electrónico

La *Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico*, tuvo como objeto la incorporación al ordenamiento jurídico español de la *Directiva 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio, relativa a determinados aspectos de los servicios de la sociedad de la información*. En ella se da una definición amplia de los citados servicios, dentro de los cuales se incluye el comercio electrónico que consiste en la contratación de bienes y servicios por vía electrónica.

Así, se establece en la exposición de motivos que el «concepto de “servicios de la sociedad de la información” engloba, además de la contratación de bienes y servicios por vía electrónica, el suministro de información por dicho medio (como el que efectúan los periódicos o revistas que pueden encontrarse en la red), las actividades de intermediación relativas a la provisión de acceso a la red, a la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones, a la realización de copia temporal de las páginas de Internet solicitadas por los usuarios, al alojamiento en los propios servidores de información, servicios o aplicaciones facilitados por otros o a la provisión de instrumentos de búsqueda o de enlaces a otros sitios de Internet, así como cualquier otro servicio que se preste a petición individual de los usuarios (descarga de archivos de vídeo o audio...), siempre que represente una actividad económica para el prestador. Estos servicios son ofrecidos por los operadores de telecomunicaciones, los proveedores de acceso a Internet, los portales, los motores de búsqueda o cualquier otro sujeto que disponga de un sitio en Internet a través del que realice alguna de las actividades indicadas, incluido el comercio electrónico».

En palabras de Lourdes Serna, comercio electrónico es cualquier forma de transacción o intercambio de información con fines comerciales en la que las partes interactúan utilizando tecnologías de la información y comunicación en lugar de hacerlo por intercambio o contacto físico directo. Existen dos categorías: el comercio electrónico online y el offline. En el presente trabajo nos centraremos en el primero, pues es el que ha dado lugar a los cambios normativos mencionados anteriormente, debido a sus particularidades. En esta categoría no se produce un envío físico de la mercancía, ya que todo el proceso se lleva a cabo por medios electrónicos. Tres notas caracterizan este tipo de comercio respecto al tradicional: la deslocalización, la desintermediación y la desmaterialización de bienes y productos, notas que se irán desarrollando posteriormente en este trabajo.

En el art. 69. Tres. 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) se establece que el hecho de que un prestador de servicios y su destinatario se comuniquen por vía electrónica no implica la consideración de un servicio prestado por vía electrónica, por lo tanto limita la aplicación de las reglas de localización especiales a la versión online del comercio electrónico. El componente tecnológico posibilita trascender el comercio tradicional, lo cual permite modificar las estrategias de este comercio y una adaptación mucho mayor a las necesidades y expectativas de los clientes, dada la mayor información e inmediatez que proporciona.

La Unión Europea siempre ha sido consciente del valor estratégico de dicho comercio, por lo que ha tratado de fomentarlo desde sus inicios. Así, en la Comunicación de la Comisión Com(97) 157 final, elaborada en 1997, ya se indicaba que dicho sector tendría un gran impacto en la competitividad de Europa en los mercados mundiales, y se lo catalogaba como creador de nuevas fuentes de ingresos. Una de sus características es la reducción de los costes de comerciar entre distintas regiones. Sin embargo, existen frenos para su desarrollo en los que se ha ido trabajando en las diferentes modificaciones normativas que se han ido produciendo, como son la necesidad de que las tecnologías sean seguras y accesibles para empresas y ciudadanos y de contar con un marco jurídico e institucional adecuado. Fruto de dicho informe, entró en vigor la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos del comercio electrónico en el mercado interior. En esta se establece que el desarrollo del comercio electrónico en la sociedad de la información ofrece importantes oportunidades para el empleo en la Comunidad, especialmente para las pequeñas y medianas empresas, y que facilitará el crecimiento de las empresas europeas, así como las inversiones en innovación, y también puede incrementar la competitividad de la industria europea.

2. Lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico directo

El lugar de realización del hecho imponible queda delimitado por los arts. 69 y 70 de la LIVA, en los que se parte de la siguiente regla general:

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde

se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Es decir, si el destinatario es un empresario o profesional, los servicios se entienden prestados en el TAI siempre que el destino de los servicios se encuentre en dicho territorio, y si no lo es se atiende a la residencia del prestador.

A continuación se establecen excepciones a esa regla general, entre las que se encuentran los servicios electrónicos:

Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad.

Es decir, que si estamos ante un particular que reside fuera de la Comunidad, el servicio no se entiende prestado en el TAI.

A su vez, el art. 70 establece lo siguiente:

Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...) Los prestados por vía electrónica desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto. A efectos de lo dispuesto en este número, se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio.

En consecuencia con lo establecido anteriormente, si el destinatario del servicio es un particular que reside en el TAI, el servicio se localiza en este TAI aunque el prestador se encuentre fuera de la Comunidad. Para localizar estos servicios el prestador debe tener en cuenta tres aspectos, que deberán considerarse en el momento del devengo (ningún cambio posterior en la utilización del servicio recibido afectará a la determinación del lugar de realización de la prestación, siempre que no existan prácticas abusivas). Para ello hay que acudir al Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo).

En primer lugar la condición del cliente: a estos efectos hay que acudir al art. 18 del citado reglamento, que nos diferencia en función de que el cliente esté establecido o no en la Comunidad.

- El prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo en los siguientes casos:
 - Cuando el cliente le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA y el prestador obtenga la confirmación de la validez de dicho número de identificación, así como del nombre y dirección correspondientes con arreglo al artículo 31 del Reglamento (CE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.
 - Si el cliente todavía no ha recibido un número de identificación individual a efectos del IVA, cuando le informe al prestador de que lo ha solicitado y el prestador obtenga cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA, y compruebe de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.
 - El prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado su NIF.

- El prestador podrá considerar que un cliente establecido fuera de la Comunidad es un sujeto pasivo:
 - Cuando obtenga del cliente el certificado, expedido por las autoridades fiscales competentes de que dependa el cliente, que confirme que este último está desarrollando actividades económicas que le permiten obtener la devolución del IVA con arreglo a lo dispuesto en la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986.
 - Si el cliente no está en posesión de dicho certificado, si el prestador dispone del NIF, o de un número similar asignado al cliente por el país de establecimiento y que sirva para identificar a la empresa, o de cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo y si el prestador comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente, a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

En segundo lugar debe atender a la calidad con que actúa el cliente, aspecto que se desarrolla en el art. 19 del citado reglamento, según el cual:

- No tiene la condición de sujeto pasivo: cuando este, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, reciba servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal.
- El prestador podrá considerar que los servicios están destinados a los fines de la actividad económica del cliente cuando, para la operación en cuestión, el cliente

le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA (salvo que disponga de información que indique lo contrario, como la relativa a la naturaleza de los servicios prestados).

Finalmente, se deberá tener en cuenta el lugar de establecimiento del cliente, aspecto que se desarrolla en el art. 20 del reglamento:

- Cuando el sujeto pasivo esté establecido en un único país o, a falta de una sede de actividad económica o de un establecimiento permanente, tenga su domicilio y residencia habitual en un único país, dicha prestación de servicios se grabará en ese país.
- El prestador establecerá ese lugar basándose en la información comunicada por el cliente y comprobará la exactitud de dicha información a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

En definitiva, lo que se produce, en palabras de Calvo Vérguez es una inversión del lugar de realización del hecho imponible en aquellas operaciones en línea del tipo B2C destinadas al consumidor final y en las que una de las partes intervinientes no perteneciese al ámbito de aplicación de la Unión Europea. Se aplica un criterio de territorialidad, pues se acude al lugar de residencia o establecimiento del destinatario sin tener en cuenta dónde se produce el consumo del servicio prestado.

A continuación se resumen en la siguiente tabla los casos en que se produce tributación en el TAI en función de la ubicación de los respectivos sujetos que participan en la operación:

PRESTADOR	DESTINATARIO				
	Empresario establecido TAI	Empresario NO establecido TAI	Particular establecido TAI	Particular establecido TAI, sí UE	Particular establecido TAI, país tercero
Empresario establecido TAI	X		X	X	
Empresario NO establecido TAI, sí UE	X				
Empresario NO establecido TAI, país tercero	X		X		

a. Aspectos controvertidos en la localización de las operaciones

Una de las cuestiones que suscita más consultas (véanse consultas planteadas ante la Dirección General de Tributos) refe-

rente a los servicios prestados por vía electrónica es cuando en la operación interviene Canarias, por lo que a continuación se detalla en el siguiente cuadro las diferentes opciones que pueden darse en función de la localización del prestador y del destinatario, así como de la calidad de este último.

Prestador	Destinatario							
	Empresario o profesional establecido en Islas Canarias	Empresario o profesional establecido en TAI	Empresario o profesional establecido en otro estado miembro	Empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad	Empresario o profesional establecido en Canarias, Ceuta o Melilla	Consumidor final, residencia o domicilio en TAI o Estado miembro	Consumidor final, residencia o domicilio fuera de la Comunidad, salvo Canarias, Ceuta o Melilla	Consumidor final, residencia o domicilio en Canarias, Ceuta o Melilla
Sede en la Península	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	Sujeto en TAI	No sujeto en TAI	No sujetos, salvo utilización efectiva (art.70. Dos)	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	Sujeto en TAI	No sujetos, salvo utilización efectiva (art.70. Dos)	No sujeto en TAI
Sede en la Islas Canarias, Ceuta o Melilla	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	Sujeto en TAI	Sujeto en la sede del destinatario	No sujeto, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	No sujeto, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla
Sede estado miembro	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	Sujeto en TAI	Sujeto en la sede del destinatario	No sujeto, salvo utilización efectiva	No sujeto en estado miembro, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	Sujeto en estado miembro	No sujeto, salvo utilización efectiva	No sujeto en estado miembro, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla

A continuación se analizará la Resolución del TEAC número 1999/2010, de 18 de diciembre de 2012, en la que se analiza un aspecto controvertido acerca del lugar de prestación de los servicios y que ayuda a clarificar la aplicación de los artículos expuestos. Se establece como cuestión pacífica: que la venta de tarjetas telefónicas de prepago tiene la consideración de servicios de telecomunicaciones.

Según se establece en la Consulta vinculante V0176-05, las denominadas tarjetas de prepago telefónicas, no son sino el instrumento técnico a través del cual se articula la prestación de un servicio de telecomunicación, de manera que el precio pagado por estas no lo es por la tarjeta en

sí, sino por el servicio de telecomunicación a que se tiene derecho mediante la utilización de la tarjeta. Dicho de otra manera, el precio que el usuario de la tarjeta paga por ella constituye la contraprestación del servicio de telecomunicación que le presta la empresa de telecomunicaciones que emitió la tarjeta.

Lo que ya no resulta pacífico es el lugar de realización del hecho imponible. Respecto a este asunto se debe diferenciar los hechos imponibles ocurridos a partir del 1 de enero de 2003 de los anteriores, dado el cambio normativo indicado anteriormente. A continuación se analizará lo que resulta aplicable tras la citada fecha.

El apartado dos del art. 70 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente, como cláusula de cierre:

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios comprendidos en los números 4º, 5º y 6º, letra b) de dicho apartado que tengan por destinatario a un empresario o profesional actuando como tal, así como los servicios comprendidos en el número 8º del mismo en todo caso, cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en el citado territorio, siempre que, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se hubiesen entendido prestados en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla.

Es decir, cuando nos encontramos ante servicios de telecomunicaciones, estos se entenderán prestados en el TAI, sea quien sea su destinatario, siempre que se dé aquí su utilización efectiva y no se entiendan prestados en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla. Esta excepción se lleva a cabo, tal y como establece la normativa comunitaria, para evitar casos de doble imposición, no imposición o distorsiones en la competencia.

En el caso analizado en la resolución del TEAC, entidades andorranas han comprado tarjetas de saldo para teléfonos móviles y packs integrados por teléfono móvil más saldos. Estas tarjetas y los packs solo pueden ser utilizados en España.

De un análisis de los anteriores artículos, a la hora de determinar el lugar de realización del hecho imponible, al ser destinataria del servicio una empresa andorrana, este no se localiza en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla. La cuestión controvertida se encuentra en el hecho de que la utilización efectiva no se lleva a cabo por la receptora del servicio, sino por clientes de esta.

En este punto, en la resolución se acude a jurisprudencia comunitaria, en concreto a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck, asunto C-1/08. En esta sentencia se hace referencia a servicios de publicidad, que resultan extensibles a los servicios de telecomunicaciones al registrarse ambos por las mismas normas de localización. Se concluye que la utilización efectiva es independiente de por quién se lleve a cabo, de manera que en este caso las operaciones se localizan en el TAI.

Dado que la cláusula de cierre fue introducida por la Ley 53/2002 de 30 de diciembre y resulta operativa desde el 1

de enero de 2003, no resulta de aplicación para las mismas operaciones efectuadas con anterioridad a esta fecha, de manera que estas mismas operaciones para ejercicios anteriores no estarían localizadas en el TAI.

3. Aplicación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica: estado actual y perspectivas a partir de 2015

a. Estado actual

Fruto de la modificación comentada anteriormente, los operadores económicos que suministran servicios prestados por vía electrónica no establecidos pasan a realizar operaciones sujetas al impuesto, por las cuales deben tributar. Si no se establecía nada al respecto, dichos operadores habrían debido identificarse en todos los estados miembros en los que operaran, así como presentar declaraciones en cada uno de ellos, lo cual suponía un coste burocrático excesivo, además de propiciar el incumplimiento de las respectivas obligaciones fiscales. Mediante la aplicación del régimen, el operador puede optar por la identificación en un solo estado miembro. Este se denomina del siguiente modo: régimen especial para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto. Pueden acogerse a este régimen los sujetos pasivos no establecido, es decir, todo sujeto pasivo que no haya situado la sede de su actividad económica en la Comunidad ni posea un establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad (lo que en la tabla hemos identificado como empresario NO establecido TAI, país tercero). En cuanto al ámbito objetivo de aplicación, se trata de «servicios electrónicos» o «servicios prestados por vía electrónica», una amplia definición de los cuales se realiza en el Reglamento UE/282/2011. Esta profundización en la definición de estos se efectúa en aras de una mayor claridad. En el art. 7 se establece lo siguiente:

«Las “prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica” contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información».

Detalla además una serie de casos que se consideran como tales en el apartado dos del citado artículo: por ejemplo el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, y en su apartado tres otros que no se consideran, como los servicios de radiodifusión y televisión. Hay que tener en cuenta que estas listas no son definitivas ni exhaustivas.

Para la aplicación del régimen se definen dos estados miembros:

- Estado miembro de identificación: es el estado miembro por el que haya optado el sujeto pasivo no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad.
- Estado miembro de consumo: es el estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos.

Se establece que el sujeto pasivo no establecido declarará al estado miembro de identificación la iniciación, el cese o la modificación, en la medida en que deje de poder acogerse al régimen especial, de su actividad como sujeto pasivo, y que se le identificará mediante un número individual (en España es el número de operador extracomunitario - NOE). Deberán presentar una declaración de IVA cada trimestre en el estado miembro de identificación, tanto si ha efectuado operaciones como si no. En España el modelo ha sido aprobado por la orden HAC/1736/2003, y es el 367.

En la declaración se debe detallar el importe de los servicios prestados para cada estado miembro de consumo, de manera que es el estado miembro de identificación el que transmitirá dicha información por vía electrónica a la autoridad competente del estado miembro de que se trate, así como la información necesaria para asociar cada ingreso a la declaración fiscal trimestral correspondiente. Asimismo velará por que el importe que el sujeto pasivo no establecido le haya pagado se transfiera a la cuenta bancaria en euros designada por el estado miembro de consumo en el que se haya devengado el impuesto. Así se establece en el Reglamento UE 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, mediante el que se determina que a efectos de la recaudación del impuesto, los estados miembros deben cooperar para ayudar a garantizar que el IVA se aplique correctamente.

b. Perspectivas a partir de 2015

Hasta aquí se ha analizado el régimen aplicable hasta el 1 de enero de 2015. A partir de dicha fecha será de aplicación un nuevo régimen que se desdoblará en dos, y que se ha regulado en la Directiva 2008/8/CE del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios. Ello se hace para el correcto funcionamiento del mercado interior, pues se reconoce que la globalización, la desregulación y la innovación tecnológica han contribuido, conjuntamente, a modificar de manera muy sustancial el volumen y el perfil del comercio de servicios, siendo cada vez mayor el número de servicios que pueden prestarse a distancia. El desarrollo reglamentario se hace a través del Reglamento UE 967/2012, en el que se establecen una serie de precisiones y los motivos por los que se determinan.

Así, y dado que los dos regímenes especiales son de carácter facultativo, los sujetos pasivos no establecidos deben poder decidir en cualquier momento dejar de utilizarlos. Es necesario, no obstante, determinar el momento a partir del cual deba surtir efectos esa decisión. Asimismo, y para evitar cargas innecesarias a las administraciones tributarias, se denegará la inclusión durante un periodo de tiempo a los que previamente hubiesen dejado de utilizarlo. Para fomentar el cumplimiento y evitar cargas innecesarias para las administraciones tributarias, se establece que los sujetos pasivos que sean excluidos de alguno de los regímenes especiales por incumplir sistemáticamente sus normas verán denegada su entrada en cualquiera de esos regímenes durante cierto tiempo. Por motivos de control, se exigirá que los sujetos pasivos no establecidos presenten una declaración del IVA al estado miembro de identificación incluso cuando no hayan prestado ningún servicio durante el período de declaración.

Se establece el siguiente título para ambos regímenes: regímenes especiales para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos. Como vemos, se amplía su ámbito objetivo, que incluye los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión. Asimismo, se amplían los sujetos pasivos que pueden acogerse, e incluyen a los establecidos en un estado miembro distinto del de residencia del destinatario de los servicios.

El régimen especial se desdobra en dos:

- Régimen de los sujetos no establecidos en la Unión: «régimen exterior a la Unión».
- Régimen de los sujetos establecido en el territorio de la Comunidad pero no en el estado miembro de consumo: «régimen de la Unión».

Ambos regímenes presentan las siguientes diferencias:

- Definición de estado miembro de identificación. En el régimen exterior a la Unión se establece: «El Estado miembro en cuyo territorio el sujeto pasivo tenga establecida la sede de su actividad económica o, cuando no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, el Estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente». Frente a «el Estado miembro por el que haya optado el sujeto pasivo no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad». Es decir, se limita la libertad de elección, ya que si el sujeto pasivo tiene sede económica o establecimiento permanente en un estado miembro únicamente puede escoger ese estado. La decisión vinculará durante dos años.
- Respecto a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado se establece lo siguiente en el régimen de la Unión: «El sujeto pasivo no establecido en el estado miembro de consumo y acogido al presente régimen especial no deducirá, con respecto a los impuestos soportados relacionados con actividades sometidas al presente régimen especial, ninguna cantidad de IVA con arreglo al artículo 168 de la presente directiva. No obstante lo dispuesto en el artículo 2, punto 1, y el artículo 3 de la Directiva 2008/9/CE, dicho sujeto pasivo se beneficiará a ese respecto de la devolución del IVA con arreglo a la directiva mencionada. Si el sujeto pasivo no establecido en el estado miembro de consumo y acogido al presente régimen especial desarrolla también en el estado miembro de consumo actividades no cubiertas por el régimen especial por las que está obligado a inscribirse a efectos del IVA, deducirá el impuesto soportado en relación con las actividades cubiertas por el presente régimen especial en la declaración del IVA presentada conforme al artículo 250». Es decir, si realiza actividades no incluidas en el régimen especial por las que deba estar inscrito a efectos del IVA, podrá deducir el IVA soportado sin tener que solicitar la devolución para los no establecidos. En cambio en el régimen exterior a la Unión se deberá acudir a dicho sistema para obtener la devolución.

Los aspectos comunes de ambos regímenes son los siguientes:

- Los sujetos pasivos deben presentar una declaración de inicio de la actividad, y el régimen empezará a aplicarse a partir del siguiente trimestre civil.
- El sujeto pasivo que utilice alguno de los regímenes especiales podrá dejar de utilizarlo aunque siga prestando servicios que pueden quedar cubiertos por dicho régimen especial. Para ello se informará al estado miembro de identificación al menos 15 días antes del final del trimestre civil anterior a aquel en el que pretenda dejar de utilizar el régimen. El cese surtirá efectos a partir del primer día del trimestre civil siguiente.
- En cuanto a la exclusión, si se produce alguno de los motivos, que son los establecidos en los arts. 363 o 369 sexies de la directiva de IVA, el sujeto pasivo será excluido por el estado miembro de identificación (solo este estado puede excluirle). Uno de los motivos que da lugar a la exclusión es el incumplimiento sistemático de las normas, considerándose como tales las siguientes:
 - Cuando el estado miembro de identificación le haya enviado algún recordatorio en relación con los tres trimestres civiles inmediatamente anteriores, y el sujeto pasivo no haya presentado las declaraciones del IVA dentro de los diez días siguientes al envío del recordatorio.
 - Cuando el estado miembro de identificación le haya enviado algún recordatorio en relación con los tres trimestres civiles inmediatamente anteriores, y el sujeto pasivo todavía no haya abonado la cantidad total declarada del IVA por cada uno de esos trimestres.
 - Cuando, tras el requerimiento del estado miembro de identificación o del estado miembro de consumo, y un mes después del subsiguiente recordatorio del estado miembro de identificación, el sujeto pasivo no haya puesto a disposición por vía electrónica los registros de las operaciones incluidas en el régimen.
- En ambos casos se deberá presentar una declaración del IVA en los veinte días siguientes a cada trimestre natural.
- Respecto a las obligaciones de información, se establece la necesidad de comunicar las siguientes contingencias:

- Si pone fin a sus actividades cubiertas por uno de los regímenes especiales.
- Si cambia sus actividades de tal manera que ya no reúna las condiciones necesarias para el uso de ese régimen especial.
- Cualquier cambio en la información proporcionada al estado miembro de identificación.

4. Defraudación fiscal en el comercio electrónico online

El comercio electrónico supone una manifestación más de la sociedad de la información, y como tal evoluciona a un ritmo que los actuales sistemas fiscales no son capaces de asumir con la celeridad necesaria. Existe toda una serie de retos que dicho comercio plantea a las administraciones tributarias, tales como la identificación de los sujetos que intervienen en las operaciones efectuadas, distinción entre su naturaleza: si nos encontramos ante el vendedor o un mediador de la operación, la disposición de datos respecto a ellos dada su deslocalización y su tipología tan dispar (certificadores de firma, generadores de software...), el hecho de poder localizarlos y efectuar un seguimiento de su operativa, control de los medios de pago utilizados...¹ Precisamente este último aspecto, el de los medios de pago, introduce una importante variable de descontrol, ya que en este ámbito lo más habitual es el pago con tarjeta de crédito, lo que permite que el dinero pueda ser transferido a una cuenta corriente situada en cualquier parte del mundo y escapar así de los medios tradicionales de control de las administraciones tributarias respecto a las cuentas bancarias. En conclusión, la deslocalización, que, como ya comentamos, es una nota característica de este tipo de operaciones, tanto por lo que respecta a los sujetos que intervienen como a las rentas que se generan, favorece la defraudación fiscal.

Otra de las notas del comercio electrónico que favorece la defraudación es la desmaterialización de las operaciones, ya que por un lado se está trabajando con activos intangibles (como la descarga de archivos informáticos) y la solicitud del bien y servicio así como la prestación se realizan elec-

trónicamente, y además no existe un lugar físico al que remitir la mercancía, de modo que se pierde una valiosa información obtenida del control de mercancías para las administraciones tributarias.

Se requieren, pues, nuevas fuentes de información para que las administraciones tributarias puedan llevar a cabo los correspondientes controles. J. Martos propone las siguientes medidas: ampliación de las obligaciones informativas; ampliación de los operarios incluidos en las bases de datos VIES, de este modo estos dispondría de información veraz para cumplir sus obligaciones; creación de programas informáticos gratuitos que calculen automáticamente la jurisdicción y el IVA devengado, y que realicen el ingreso; y que las entidades financieras sean nuevos obligados tributarios en el IVA, para facilitar información en las operaciones en las que se utilicen tarjetas de crédito o débito, alguna modalidad de transmisión electrónica de fondos gestionada por un intermediario común y dinero electrónico.

La situación de grave crisis económica iniciada en 2008 ha generado mayor sensibilidad respecto al fraude fiscal. Los medios de comunicación se hacen eco de la baja tributación en España de grandes empresas como «los siete gigantes de Internet» (Apple, Google, Amazon, Facebook, eBay, Microsoft y Yahoo), y se resalta el hecho de la aplicación de tácticas de ingeniería fiscal.² Desde foros profesionales se alude a lo poco ético que resulta el hecho de que las grandes empresas no paguen impuestos allí donde facturan.

La Hacienda española ha adoptado una serie de medidas para hacer frente a la evasión fiscal, que sintetiza Martínez-Carrasco Pignatelli: adhesión a la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA), acuerdo firmado en abril de 2013 entre España y Estados Unidos, reformas normativas de la UE, medidas bilaterales de lucha contra el fraude fiscal y la creación de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional dentro de la AEAT.

Asimismo se aprobó la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. En su exposición de motivos se establece lo siguiente: «Esta

1. Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española: http://www.ief.es/recursos/publicaciones/libros/blancos_comercio_electronico.aspx
 2. Véase: <http://economia.elpais.com/economia/2014/01/18/actualidad/1390071860_568641.html>

Ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude». Se operan una serie de modificaciones mediante las que se pretende atajar nichos de fraude, disminuir la litigiosidad, la posibilidad de adoptar medidas cautelares vinculadas a delitos contra la hacienda pública, limitar los pagos en efectivo y obtener información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

5. Conclusiones

Como era de esperar, las primeras modificaciones normativas introducidas fueron insuficientes para abarcar el nuevo fenómeno del comercio electrónico, si bien se están poniendo en marcha nuevos mecanismos para lograrlo. Hay que tener en cuenta que las características de este tipo de comercio favorece el fraude, al intervenir sujetos de territorios muy dispares y al perderse mecanismos habituales de control. El sistema tributario indirecto es muy complejo, y sería conveniente avanzar hacia su simplificación en aras de una mayor seguridad jurídica y de favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Bibliografía

- ÁLAMO CERRILLO, R.; LAGOS RODRÍGUEZ, M. G. (2011). «Fiscalidad del comercio electrónico». *Documentos de Trabajo. Seminario Permanente de Ciencias Sociales*. Nº 4. <<http://www.uclm.es/CU/csociales/pdf/documentosTrabajo/2011/4-2011.pdf>>
- CALVO VÉRGEZ, J. (2010). «La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico». *Crónica Tributaria*. Nº 135. <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/135_Calvo.pdf>
- CARBAJO VASCO, D. (2001). «Reflexiones sobre comercio electrónico y fiscalidad». Cuarto Congreso de Economía de Navarra. Págs. 210-213. <<http://www.navarra.es/NR/rdonlyres/A9E2F1DC-194F-42CE-A9F5-C8AF054D34AD/79593/carbajo.pdf>>
- CASTELLS, M. (2003). *La galaxia Internet, reflexiones sobre Internet, empresa y sociedad*. Editorial Debolsillo.
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2013). «El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica. Regulación vigente y modificaciones previstas en la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero». *Quincena Fiscal*. Nº 7, págs. 19-37.
- DELGADO GARCÍA, A. M. (2009). «El IVA en el consumo por vía electrónica» [artículo en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Nº 9. UOC.
- DELGADO GARCÍA, A. M. (2011). «El IVA en el comercio electrónico». *Revista Técnica Tributaria*. Nº 92.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER, R. (2010). «Fiscalidad en Internet». En: M. Peguera Poch (coord.) (2010). *Principios de derecho de la sociedad de la información*. Pamplona: Aranzadi.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER, R. (2011). «Electronic commerce and indirect taxation in Spain». *European Taxation*. Nº 4.
- GARCÍA MESTANZA, J. (2008). «Impulso al desarrollo de la sociedad de la información: el DNI electrónico como catalizador». *Economía industrial*. Nº 370, págs. 111-117, ISSN 0422-2784.
- MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, J. M. (2013). «Algunas reflexiones sobre la evasión fiscal en España y las medidas para combatirla». *Revista Técnica Tributaria*. Nº 103, págs. 91-108.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2007). *Defraudación fiscal y nuevas tecnologías*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi.

- GARRIGUES (2013). «Aspectos fiscales del comercio electrónico». Cámara de Comercio de Oviedo.
 <[http://www.camara-ovi.es/documentos/aempresarial/ASPECTOS%20FISCALES%20DEL%20COMERCIO%20ELECTR%C3%93NICO%20\(27%2002%202013\)%20-%20LOGOS.PDF](http://www.camara-ovi.es/documentos/aempresarial/ASPECTOS%20FISCALES%20DEL%20COMERCIO%20ELECTR%C3%93NICO%20(27%2002%202013)%20-%20LOGOS.PDF)>
- OLIVER CUELLO, R. (2012). «La fiscalidad directa del comercio electrónico». *Quincena Fiscal Aranzadi*. Nº 2.
- OLIVER CUELLO, R. (2013). «Internet y tributos». J. M. Bosch Editor.
- ROVIRA, I. (2010). «Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: análisis jurídico y estudio del impacto de las tecnologías de la información y la comunicación». Tesis doctoral en línea. Universitat Oberta de Catalunya, Internet Interdisciplinary Institut (IN3).
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2013). «Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012 de prevención y lucha contra el fraude». *Revista de Contabilidad y Tributación*. Nº 359, págs. 147-196.
- SERNA BLANCO, L. (2011). «El sujeto pasivo de IVA en el comercio electrónico directo». *Revista de Información Fiscal-Lex Nova*. Nº 106, págs. 79-90.

Cita recomendada

SÁNCHEZ SERENA, Elisabeth (2014). «La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online». En: Ana María Delgado García (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 60-71. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa]
 <<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-sanchez/n18-sanchez-es>>
 <<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2311>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre la autora

Elisabeth Sánchez Serena
 isanchezser@uoc.edu

Licenciada en Economía por la Universidad de Barcelona y máster en Dirección Económico-Financiera por ESERP Business School. Titulada en Gestor Administrativo. Tiene experiencia laboral de cinco años en una gestoría administrativa y como formadora de cursos de formación ocupacional. Desde el 2009 es funcionaria del Cuerpo Técnico de la AEAT.

AEAT
 Dependencia Regional de Inspección
 Unidad Gestión GE-Barcelona
 Pl. Dr. Letamendi, 13-22, 6º
 08007 Barcelona, España

Monográfico «Tributos en la sociedad de la información»

ARTÍCULO

La Administración tributaria electrónica: retos aún pendientes para su definitivo asentamiento

Irene Rovira Ferrer

Profesora de Derecho Financiero y Tributario

Estudios de Derecho y Ciencia Política

UOC

Fecha de publicación: junio de 2014

Resumen

El gran desarrollo normativo y material que ha experimentado la Administración tributaria española en relación con la incorporación de las tecnologías de la información y la comunicación no solo la ha llevado a ser un ejemplo a seguir para las demás administraciones públicas, sino que también la ha convertido en todo un referente internacional. En concreto, aquellas primeras previsiones genéricas contempladas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico del Procedimiento Administrativo Común y, esencialmente, en la Ley 28/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se han convertido hoy en una ley de carácter básico en materia de e-Administración y en una completa sede electrónica, lo que ha derivado en la informatización de todos los procedimientos y en una nueva forma de funcionamiento. Sin embargo, y a pesar de los loables esfuerzos invertidos en ello, el pleno asentamiento de la denominada Administración tributaria electrónica es un reto aún lejano, y es que justamente el objeto del presente trabajo es poner de manifiesto las cuestiones y aspectos que todavía están pendientes para hacer de ella una realidad.

Palabras clave

tecnologías de la información y la comunicación, Administración tributaria, Administración electrónica, retos pendientes

Tema

Administración electrónica en materia fiscal

Electronic tax administration: remaining challenges

Abstract

The great regulatory and material developments implemented in the Spanish Tax Administration Agency to incorporate the information and communication technologies has made it an example not only for rest of the Spanish public sector but also internationally. Specifically, the first generic provisions of Law 30/1992 (26 November) on the legal framework for the common administrative procedure and, fundamentally, Law 28/2003 (17 December) on general taxation have become the legislative basis for all e-administration matters and for creating an all-encompassing website, which has meant the digitalisation of all procedures and a new form of operation. However, despite the laudable efforts made to date, the total implementation of the so-called e-administration is still a long way off. The aim of this paper is to examine the matters and aspects still to be addressed to make this a reality.

Keywords

information and communication technologies, tax administration, electronic administration, remaining challenges

Topic

Electronic administration for taxation

Introducción

Ciertamente, la introducción de las tecnologías de la información y de la comunicación (TIC) en el seno de la Administración tributaria ha conllevado el nacimiento de un nuevo modelo de funcionamiento, en el que ha aparecido una Administración más abierta y comunicativa que, al facilitar más información, aumentar sus prestaciones y conseguir una mayor agilización de sus trámites y procedimientos, ha logrado un importante acercamiento al ciudadano y una mejora de su eficacia, calidad y rentabilidad.

Así, como resumen A. M. Delgado y R. Oliver (2006, pág.1), las TIC han generado una Administración con mayor rendimiento, que cuesta menos y trabaja mejor, y es que realmente el proceso transformador que ha vivido la ha convertido en todo un referente tanto para las demás administraciones públicas como en la esfera internacional.

En concreto, aquellas primeras previsiones genéricas sobre la posibilidad de incorporar los nuevos medios y técnicas (contempladas en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico del Procedimiento Administrativo Común -LRJPAC- y, esencialmente, en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria -LGT-) se han convertido hoy

en una completa sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT), junto con la presencia en internet de la práctica totalidad de las administraciones tributarias autonómicas y locales. Todo ello ha derivado en la informatización de la mayor parte de procedimientos y en una nueva forma de funcionamiento, que ha comportado, en último término, un nuevo modelo de Administración.

A grandes rasgos, todo este proceso transformador podría dividirse, en función de las principales líneas de actuación, en tres fases fundamentales: una primera basada en la incorporación de los recursos tecnológicos, una segunda concretada en la adaptación de la normativa y una tercera destinada a conseguir la plena inclusión digital. No obstante, y aunque actualmente nos encontremos claramente en la tercera, el pleno asentamiento de la e-Administración constituye un reto aún lejano, y es que, a pesar de que deba seguirse trabajando en la incorporación y generalización de las nuevas tecnologías a medida que progresa su desarrollo y en perfeccionar la normativa existente, han ido apareciendo una serie de retos nuevos que resultan imprescindibles para que acabe siendo una realidad.

Así, el presente trabajo pretende poner de manifiesto los aspectos más relevantes en los que debe centrarse el camino hacia la Administración tributaria electrónica una vez que

han culminado sus principales fases iniciales, los cuales resultan imprescindibles para maximizar los beneficios y ventajas intrínsecas en la utilización de las TIC.

1. La homogenización de los recursos tecnológicos

A pesar de que actualmente todas las administraciones tributarias tienen ya presencia en internet y de que se encuentran auténticas sedes electrónicas (es decir, extensiones virtuales de las oficinas de la Agencia Tributaria operativas las 24 horas de los 365 días del año),¹ existen grandes e importantes desigualdades, y es que, si bien es evidente que las administraciones autonómicas y sobre todo las locales no pueden competir con la sede electrónica de AEAT (disponible en la web <http://www.agenciatributaria.es/>),² hay significativas divergencias en cuanto a la consulta de información disponible, la posibilidad de realizar trámites y procedimientos electrónicos y la obtención de servicios en línea.

Así, y aunque este desequilibrio territorial se observe también en el caso de las administraciones autonómicas, llega a su máximo exponente en el caso de las locales, donde la menor relevancia de los tributos que gestionan y su poca disponibilidad presupuestaria han comportado que incluso en algunos casos se delegue la gestión electrónica a diputaciones provinciales o a las propias comunidades autónomas (CCAA).

Evidentemente, esta tendencia se ha dado principalmente en las administraciones locales de pequeños municipios, las cuales no pueden asumir el desarrollo de sus propias aplicaciones informáticas ni los costes que de ellas se derivan (como pueden ser los de la formación necesaria del personal administrativo o, sobre todo, los de su mantenimiento y actualización).³ No obstante, bien es cierto que esto les

ha permitido destinar todo su presupuesto dedicado a las TIC a la adquisición de recursos informáticos (lo que, sin duda, constituye la primera condición indispensable para la e-Administración), de la misma forma que ha posibilitado la rentabilización de los gastos en telecomunicaciones de las diferentes diputaciones o administraciones autonómicas a las que han acudido.

De todos modos, ello no desvirtúa la necesidad de trabajar para conseguir un nivel de desarrollo electrónico equitativo, y más por la posible vulneración de la igualdad de los derechos de los obligados tributarios que su ausencia puede conllevar, especialmente en materia de información y asistencia. En este sentido, el art. 34.1.a) de la LGT reconoce a los obligados tributarios el derecho a ser informados y el de ser asistidos por la Administración tributaria «sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias», y actualmente el conjunto de aplicaciones, servicios y actuaciones que pueden formar parte de su contenido (y el de los correlativos deberes administrativos -art. 86 de la LGT-) difiere enormemente en cada Administración.

Por ello, y sin dejar de seguir avanzando en la incorporación de las TIC de última generación en todas las administraciones (puesto que, especialmente en los servicios telefónicos, los índices de atención aún no son del todo suficientes), deberían centrarse los esfuerzos en conseguir la homogenización de las diversas aplicaciones instauradas, y es que la actuación conjunta es la única forma de acabar con esta fuerte desigualdad.

A este respecto, la elaboración de planificaciones estratégicas para conseguir el avance común es la única manera de diseñar las mejores iniciativas (con base en los diferentes resultados obtenidos) y de rentabilizar los altos costes que implica todo este proceso de modernización, y es que, además, es la única vía para lograr el siguiente de los retos ineludibles: la plena instauración de la interconexión en toda

1. A este respecto, en palabras de A. Cerrillo Martínez (2010, pág. 385), puede definirse la sede electrónica como «una nueva figura que introduce la LAECSP en nuestro ordenamiento jurídico llamada a jugar un papel central en las relaciones entre los ciudadanos y las administraciones públicas a través de medios electrónicos, al ser configurada como la puerta de entrada a las administraciones públicas, a la información que difunden y los servicios que prestan a través de medios electrónicos».
2. Véase un estudio completo sobre la sede electrónica de la AEAT en R. Oliver Cuello (2011).
3. Entre otros, así lo pone de manifiesto J. I. Criado (2011, pág. 58), quien señala, además, que, junto a la carencia de recursos, las principales barreras internas en el uso y extensión de las TIC en los ayuntamientos se concretan en la falta de personal, la falta de cultura informática dentro de la organización, la falta de formación de los empleados y la rápida obsolescencia de los diferentes equipos.
4. En la misma línea se pronuncia J. C. Sánchez Figueroa (2006, pág. 104), quien recalca, además, la necesidad de adoptar otras medidas específicas que reflejen nuestra complejidad institucional y que consoliden los tres niveles de Administración.

la Administración.⁴

2. El asentamiento de la completa interconexión administrativa

Como resulta lógico, la interconexión es la clave para que las diferentes administraciones puedan obtener todos los beneficios que aportan los nuevos medios técnicos, pues es obvio que, si no se consigue, se seguirá operando como hasta ahora, pero sustituyendo el papel por el soporte electrónico.

En este sentido, debe recordarse que son precisamente las ventajas que ofrece el uso de las TIC en la gestión y transmisión de la información las que permiten que pueda tener lugar un nuevo modelo de funcionamiento, pues la intensificación de las relaciones internas y la disposición de un fondo de información común (y más en un escenario competencial tan complejo como el nuestro) son la base de su revolucionaria eficacia, eficiencia y agilidad.

Asimismo, la interconexión también es esencial para una adecuada prestación de los deberes de información y asistencia (especialmente a efectos de reutilizar la información administrativa, de lograr la homogenización de los criterios de la Administración y de conseguir la simplificación de los trámites y procedimientos administrativos), y es que, además, considerando que algunos de los beneficios que se obtienen de ella constituyen parte del propio contenido de estos (como la no exigencia de aportar a las demás administraciones los certificados tributarios emitidos por la AEAT), resulta también indispensable para que todos los ciudadanos puedan gozar del derecho a idénticas prestaciones.

Y en la misma línea, en tanto que el sistema tributario se fundamenta en la interacción de la Administración con los ciudadanos y que, para su efectiva viabilidad, deben aprovecharse los nuevos recursos para simplificar al máximo la actuación de estos últimos (tanto para que puedan proceder de forma correcta como para paliar el excesivo coste fiscal indirecto), procede remarcar que solo será posible si se aprovechan los beneficios que aporta la interconexión administrativa, ya sea para eximirlos de realizar actuaciones no estrictamente necesarias (como puede ser la presentación

de unos mismos documentos a distintas administraciones), potenciando la idea de una única Administración (que les facilite la realización de los trámites y la obtención de información) o evitando la disparidad de criterios o informaciones erróneas.

3. La mejora de la compatibilidad e interoperabilidad administrativa mediante la apuesta por el software libre

De igual manera, al lado de la interconexión, resulta sumamente indispensable que se mejoren los niveles de interoperabilidad y compatibilidad entre las diferentes aplicaciones administrativas y los sistemas operativos para su utilización, y es que, aparte de que resulta imprescindible para conseguir la simplificación de la actuación ciudadana a la que se apuntaba, prescindir de esta comportaría justamente el efecto inverso.

En este sentido, la puesta a disposición de una multitud de canales, plataformas o sistemas no interconectados entre sí podría llegar a constituir una auténtica barrera para la actuación de los administrados,⁵ del mismo modo que ocurre con la exigencia de diferentes certificados de usuario en cada Administración o con los problemas que presenta la utilización de determinados sistemas operativos (en tanto que determinadas aplicaciones no son compatibles con todos).

De hecho, y aunque la Administración no se encuentre jurídicamente obligada a tal efecto, sería realmente deseable que, en aras a garantizar el máximo acceso electrónico que exige el artículo 8.1 de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos (LAECSP), se permitiera, como mínimo, la utilización de cualquier sistema operativo, lo cual evitaría barreras técnicas e incompatibilidades, garantizaría una mayor interoperabilidad e impediría la generación de cualquier tipo de restricción o discriminación en las relaciones con la ciudadanía (obligación que, por su parte, se encuentra contemplada en los artículos 4.b) o 41 de la LAECSP). Sin embargo, bien es cierto que dicha conveniencia no puede

5. En la misma línea, véase A. Cerrillo Martínez (2008, pág. 498).

llegar a implicar la permisión del uso de cualquier programa y aplicación disponible, aunque, con el fin de ofrecer el mayor abanico posible, resultaría más que adecuado que la Administración apostara seriamente por la utilización de programas de software libre.⁶

Este tipo de software, de adquisición normalmente gratuita a través de internet (aunque algunas veces también puede ser vendido comercialmente conservando su carácter abierto), se caracteriza principalmente por la posibilidad de acceder y modificar su código fuente,⁷ es decir, por permitir observar cómo ha sido diseñado un programa y proceder a su uso, copia, redistribución, descompilación, desensamblación, modificación o incluso su traducción a otras lenguas. Así, siempre que se acompañe de la correspondiente publicación del nuevo código fuente, es posible realizar cambios y mejoras en dichos programas para adaptarlos a cualquier necesidad,⁸ lo cual es el hecho básico que lo diferencia del software privado.

En este último, las licencias de propiedad únicamente permiten la ejecución de los diversos programas, y es que, además de no hacer público el código fuente, la normativa de propiedad intelectual reserva a su titular la mayoría de derechos de modificación, duplicación y redistribución (lo cual no tiene otra finalidad que la de evitar cualquier tipo de competencia basada en la creación de productos similares).

Por ello, ya de entrada, resulta mucho más que adecuada la utilización administrativa del software libre, puesto que, aparte de no existir derechos que impongan restricciones y de su coste mucho menor, ofrece la plena libertad de distribución y utilización para cualquier propósito que se desee. En este sentido, A. M. Delgado y R. Oliver profundizan aún más y concretan que las principales razones que justifican su mayor conveniencia se centran en las cuatro grandes libertades que permite: «libertad de ejecutar el programa con

cualquier propósito (privado, educativo, público, comercial, etc.); libertad de estudiar y modificar el programa (para lo cual es necesario poder acceder al código fuente); libertad de copiar el programa; y libertad de mejorar dicho programa y hacer públicas las mejoras, de forma que se beneficie toda la sociedad» (A. M. Delgado y R. Oliver, 2006, pág. 23).

De hecho, como apuntan O. Mas *et al.* (2004, pág. 46), la permanencia es uno de los requisitos indispensables que deben cumplir los softwares utilizados por las administraciones, al cual añaden la exigencia de localización (entendida como la capacidad de adaptación al entorno donde van a aplicarse) y la de seguridad (en el sentido de que deben impedir el acceso a los datos personales y demás informaciones reservadas a personas no autorizadas) Por ello, el uso del software libre aparece, ya no como el más adecuado, sino también como el único posible, y es que, además de que es el único que garantiza el acceso a la información, la posibilidad de conocer y modificar libre e inmediatamente el código fuente de un programa es la única forma de asegurar su máxima adecuación y de realizar la auditoría de control necesaria tanto por parte del Gobierno como de la ciudadanía.

Sin embargo, el artículo 41 de la LAECSP se limita a establecer con carácter general que «las administraciones públicas utilizarán las tecnologías de la información en sus relaciones con las demás administraciones y con los ciudadanos, aplicando medidas informáticas, tecnológicas, organizativas, y de seguridad, que garanticen un adecuado nivel de interoperabilidad técnica, semántica y organizativa y eviten discriminación a los ciudadanos por razón de su elección tecnológica», entendiéndose por «interoperabilidad», tal y como consta en el apartado o) de su anexo, «la capacidad de los sistemas de información, y por ende de los procedimientos a los que éstos dan soporte, de compartir datos y posibilitar el intercambio de información y conocimiento entre ellos».

6. A este respecto, J. Valero Torrijos y D. Sánchez Martínez (2007, pág. 52) incluso llegan a afirmar que existe el derecho a que la Administración no establezca obstáculos de carácter técnico basados en la incompatibilidad de los programas y aplicaciones que no respondan al uso de estándares abiertos.
7. En concreto, A. M. Delgado García y R. Oliver Cuello (2006, págs. 22 y 23) definen el código fuente como un conjunto de instrucciones que componen cualquier aplicación informática, las cuales, convenientemente procesadas, generan un programa que el ordenador puede ejecutar. De este modo, sin acceso a él, no se puede observar cómo ha estado diseñado ni realizarse ninguna modificación, sino que lo que únicamente se permite es su ejecución.
8. La obligación de publicar el código fuente de cualquier modificación que se realice es lo que diferencia principalmente el software libre del código abierto. Esta diferencia, que puede parecer irrelevante, tiene grandes consecuencias, y es que obligando a publicar los códigos fuente de las modificaciones realizadas se garantiza que todos los trabajos derivados de un software libre continuarán siendo libres y que nadie (a diferencia de lo que puede pasar con el código abierto) se los podrá apropiar. Es el mecanismo de protección del bien común que da sentido al sistema (los códigos fuente), el cual lo dota, además, de un carácter social y ético del que en gran parte carece el código abierto.

De este modo, y con base en la protección de «la libertad de desarrollar e implantar los avances tecnológicos en un ámbito de libre mercado» que contempla el artículo 4.i), ha optado por no imponer la obligación de utilizar fuentes abiertas, y es que, a pesar de que el propio artículo exija respeto al principio de neutralidad tecnológica y de adaptabilidad al progreso de las técnicas y sistemas de comunicaciones electrónicas mediante la utilización administrativa de estándares abiertos, ha añadido que, de forma complementaria, se utilizarán estándares que sean de uso generalizado por los ciudadanos con el fin de evitar discriminaciones y garantizar la independencia en la elección de las alternativas tecnológicas.⁹

No obstante, y a pesar de que dicha solución no sea la más idónea para impulsar la definitiva incorporación del software libre, bien es cierto que es la más acertada teniendo en cuenta la realidad actual, pues la abrumadora generalización del uso y conocimiento del software de propiedad frente a la de los estándares abiertos es una evidencia que no se puede negar. Por ello, imponer la exclusiva utilización del software libre podría precisamente producir el efecto contrario al perseguido, y es que, lejos de conllevar la máxima generalidad de acceso a la Administración electrónica, podría suponer una auténtica barrera. Además, la protección del libre mercado y el respeto al principio de neutralidad tecnológica tampoco permitían alternativa, si bien, para intentar paliar sus efectos negativos, la LAECSP ha limitado la procedencia del software de propiedad a aquellos casos donde su uso sea realmente generalizado (limitación que también ha quedado contemplada en el artículo 6.2.k) al reconocer como un auténtico derecho de los administrados la elección de las aplicaciones o sistemas para relacionarse con las administraciones públicas «siempre y cuando utilicen estándares abiertos o, en su caso, aquellos otros que sean de uso generalizado por los ciudadanos»).

Sin embargo, procede remarcar finamente que la Administración y los poderes públicos no solo deben velar por la incorporación y la promoción del uso del software libre, sino que, como señalan A. M. Delgado y R. Oliver (2006, pág. 45), deben centrar su actuación en tres grandes áreas: su regulación, su promoción y su difusión. Y, de hecho, procede destacar en este punto la actuación de distintos gobiernos

regionales de España que ya han empezado a desarrollar diferentes estrategias para su distribución (tanto en el seno de las administraciones como en la esfera académica). Así, y con unos resultados altamente positivos, resalta la creación de LinEx en Extremadura, de GuadaLinex en Andalucía, de LliureX en la Comunidad Valenciana, de Molinux en Castilla-La Mancha, de MAX en Madrid, de Trisquel en la Comunidad de Galicia, de Linkcat en Cataluña o de Melinux en Melilla.

4. La desaparición de normas programáticas y de conceptos jurídicos indeterminados

Como se señalaba al inicio del presente trabajo, aquellas primeras previsiones genéricas y modestas sobre la posibilidad de incorporar los nuevos medios y técnicas en el seno de la actividad administrativa (esencialmente contempladas en la LRJPAC y, especialmente, en la LGT) se han convertido hoy en una auténtica ley de carácter básico en materia de Administración electrónica (la LAECSP), la cual ha procurado acabar con el carácter fragmentario y disperso de la regulación al respecto creando un marco jurídico completo sobre la misma.

Asimismo, la LAECSP ha creado un auténtico estatuto jurídico de los ciudadanos frente a la e-Administración, donde, si bien ha reiterado algunos de los derechos ya existentes y ha recalado meras obviedades (básicamente con el fin de aumentar la confianza en los nuevos medios), también ha incorporado derechos inéditos, todos ellos, como es lógico, derivados de las propias características de las nuevas tecnologías (como el derecho a elegir las aplicaciones o sistemas). Además, conviene destacar también que ha llegado a ampliar algunos de los derechos administrativos tradicionales (como ocurre con el derecho a la no aportación de documentos ya aportados a la Administración actuante, que se ha extendido a todos los aportados a cualquier Administración pública), justificando su procedencia (es decir, la ausencia de discriminación a los ciudadanos que actúen a través de los medios tradicionales) con base en la imposibilidad de prestar dichas extensiones sin contar con las posibilidades que ofrece el uso de las TIC.

9. A este respecto, debe destacarse que, de conformidad con el apartado c) de su anexo, la LAECSP define la «aplicación de fuentes abiertas» como «aquella que se distribuye con una licencia que permite la libertad de ejecutarla, de conocer el código fuente, de modificarla o mejorarla y de redistribuir copias a otros usuarios».

Sin embargo, cierto es que la mayor relevancia de todo este nuevo catálogo radica en el reconocimiento del derecho general de los ciudadanos a la utilización de la vía electrónica en sus relaciones administrativas, del cual deriva, por primera vez, la obligación de instaurar las TIC por parte de la Administración. Además, como acertadamente señala Bauza, procede remarcar que dicha disposición no solo es de índole tecnológica, sino que también debe concebirse desde el punto de vista físico o material. Así, y al margen de tener que disponer de los medios suficientes, la Administración también está obligada a poseer modelos normalizados de documentos electrónicos, y es que la «intensidad del tratamiento automatizado de la información en las administraciones públicas es tal, que una comunicación ordinaria al margen de una aplicación específica puede resultar no legible para la Administración» (F. J. Bauzá Martorell, 2003, págs. 52, 53 y 79).

No obstante, también es de justicia destacar que el carácter inédito de las TIC y la falta de experiencias y conocimientos al respecto han comportado que, tanto en dicha ley como en el resto de disposiciones que regulan las concretas actuaciones donde se prevé su uso, se hayan adoptado gran cantidad de normas programáticas, así como previsiones generales y abiertas que, en muchos casos, han pecado de demasiado optimismo. Además, la falta de recursos y las diferentes disponibilidades presupuestarias de las diferentes administraciones han exigido que, a pesar del reconocimiento general de la obligación de tecnificación, se siga configurando en muchas ocasiones el concreto establecimiento de las TIC con carácter facultativo, por lo que la intensidad de la tutela del derecho a la recepción de tales labores se encuentra, cuanto menos, puesta en entredicho.

Y todo ello, como es evidente, también ha comportado que la tradicional necesidad de paliar el excesivo coste fiscal indirecto derivado del conocimiento, interpretación y aplicación del complejo, cambiante e incluso a veces deficiente ordenamiento tributario se haya visto seriamente incrementada, tanto por la adopción de previsiones programáticas y conceptos jurídicos indeterminados en sí, como por la existencia de carencias e imprecisiones y el propio manejo de conceptos técnicos.

Por consiguiente, la necesidad de no dejar de avanzar en este campo sigue estando latente tanto en el ámbito administrativo como en el propiamente tributario (en el que, sin ir más lejos, aún no se encuentra prevista la obligación administrativa de tecnificación), y más teniendo en cuen-

ta que las TIC y, por ende, su inclusión se encuentran en constante evolución.

5. La generalización de las actuaciones de asistencia encaminadas a la realización de las declaraciones tributarias

Por su parte, y como bien es sabido, la incorporación de las TIC en el cumplimiento de los deberes de información y asistencia ha marcado un punto de inflexión hacia un nuevo modelo de funcionamiento de la Administración tributaria, el cual va más allá de las consecuencias inherentes a la utilización de los nuevos medios y técnicas.

Así, las nuevas actuaciones que han aparecido gracias a las ventajas que ofrecen los nuevos medios (especialmente la elaboración de declaraciones por la Administración y la confección de borradores de declaración) han marcado el cambio de una Administración básicamente controladora a una Administración eminentemente asistencial, aunque, lejos de suponer un retroceso hacia el procedimiento de aplicación de los tributos inicial (en el que era la Administración quien cuantificaba y exigía las deudas tributarias), se ha iniciado un nuevo modelo que sigue basado en las autoliquidaciones y deberes a cargo de los obligados tributarios, pero que avanza hacia conseguir un sistema de gestión compartida.

De este modo, la presión fiscal indirecta se encuentra compensada más que nunca, ya que la Administración realiza gran parte de los deberes formales de los obligados tributarios, y, al mismo tiempo, al disponer de toda la información informatizada, se consigue la disminución de los errores y el ejercicio de un efectivo control fiscal. Además, a pesar de que la mayor parte de la responsabilidad del sistema de aplicación de los tributos siga recayendo en exclusiva en los ciudadanos, la exoneración de responsabilidad por infracción tributaria derivada de actuaciones de información y asistencia y la posibilidad de reclamar la oportuna responsabilidad patrimonial administrativa por los daños y perjuicios que se puedan generar protegen, en gran medida, la posición jurídica de estos, por lo que también, en cierto sentido, se encuentra compartida la responsabilidad.

Sin embargo, a efectos de potenciar aún más los beneficios de este nuevo modelo, resultaría más que conveniente que,

además de reformular la normativa con el fin de garantizar su eficacia,¹⁰ se extendieran las principales actuaciones de asistencia a todos los obligados tributarios, de la misma forma que, con base en sus múltiples beneficios, sería más que deseable preverlas en relación con todos los tributos (ya que actualmente se encuentran limitadas al ámbito del IRPF y se excluyen determinados sujetos de su recepción).¹¹ Así, como señalan A. M. Delgado y R. Oliver, la Administración debería aprovechar todo el potencial de información y de las herramientas informáticas y telemáticas que posee para tratar de centrar sus esfuerzos en la descarga generalizada de la que es, probablemente, la mayor obligación formal de los obligados tributarios: la determinación de la deuda tributaria, lo cual, en ningún caso, supondría un retroceso hacia el sistema de aplicación de tributos tradicional (A. M. Delgado García y R. Oliver Cuello, 2004, pág. 37).

6. La búsqueda de la plena inclusión digital

Finalmente, y como es lógico, el último gran objetivo por el que debe seguir apostando la Administración tributaria es la consecución de la plena inclusión digital, pues, además de formar parte de los intereses generales de la sociedad de la información y el conocimiento, constituye el tercer gran estadio imprescindible para el asentamiento definitivo de la e-Administración (y es que la desaparición del papel y la práctica exclusiva de relaciones electrónicas configuran su ideal).

Así, y aunque la labor impulsada por la Administración tributaria a la hora de generalizar la utilización y confianza en los nuevos medios y técnicas la haya colocado de nuevo en cabeza, los datos más recientes constatan que la abolición definitiva de la brecha digital es un reto aún lejano, y es que,

tanto por su complejidad como por todos los cambios que implica, no puede ser asumido a corto plazo por muchas medidas que se adopten al respecto.

Por consiguiente, la Administración tributaria debe seguir trabajando en esta línea, en la que, además de crear numerosas medidas específicas (como los puntos de acceso a internet, los puntos de atención ciudadana o el Centro de Atención Telefónica de Informática Tributaria) e instaurar una multiplataforma de acceso electrónico, no ha dejado de velar por simplificar la vía electrónica y ya ha empezado a exigir su uso como impulso definitivo (aunque garantizando los correspondientes recursos necesarios para evitar cualquier tipo de discriminación).

De hecho, el trabajo realizado ha sido tal que, sin perjuicio de velar por mejorar los índices de atención de las diferentes medidas específicas y los niveles de compatibilidad, interconexión e interoperabilidad apuntados, parece que la tónica de su actuación debería centrarse justamente en ir extendiendo paulatinamente la vía electrónica como forma de comunicación perceptiva (tal y como ocurre ya con la presentación de la declaración del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte sobre operaciones sujetas y no exentas -modelo 597- o con la del Impuesto sobre el Patrimonio -modelo 714-), o, cuanto menos, prohibiendo la presentación de autoliquidaciones realizadas a mano o por programas distintos a los facilitados por la Administración (como ha pasado ya en el ejercicio 2013 en relación con el IRPF).

7. Conclusiones

A pesar de los grandes esfuerzos invertidos por la Administración tributaria en la incorporación de las TIC, cierto

10. Véase un estudio detallado sobre las cuestiones normativas que actualmente limitan y cuestionan la eficacia de tales deberes en I. Rovira Ferrer (2011).

11. En concreto, en el caso del borrador, el artículo 98 de la LIRPF prohíbe su solicitud a aquellos contribuyentes que no obtengan rentas procedentes exclusivamente de rendimientos del trabajo, de rendimientos del capital mobiliario sujetos a retención o ingreso a cuenta o derivados de letras del tesoro, de ganancias patrimoniales sometidas a retención o ingreso a cuenta, así como de subvenciones para la adquisición de vivienda habitual y de imputación de rentas inmobiliarias y de aquellas otras fuentes de renta que establezca el ministro de Hacienda y administraciones públicas, de acuerdo con la información de la que pueda disponer en lo sucesivo la Administración tributaria, con los límites y condiciones señalados por él. Asimismo, también lo impide en los casos donde se hubieran obtenido rentas exentas con progresividad en virtud de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, donde se tengan partidas negativas pendientes de compensar procedentes de ejercicios anteriores, en los casos que se pretenda regularizar situaciones tributarias procedentes de declaraciones anteriormente presentadas y cuando se tenga derecho a la deducción por doble imposición internacional y se ejercite tal derecho.

es que el asentamiento de la denominada Administración electrónica aún no puede darse por concluido, pues, sin perjuicio de que se haya convertido en todo un referente en la materia tanto en la esfera nacional como en la internacional, aún quedan pendientes aspectos importantes e imprescindibles en los que trabajar.

No obstante, procede remarcar que los retos que se plantean hoy en día no son sino el resultado del loable proceso de adaptación que se ha llevado a cabo, y es que, evidentemente, cuestiones como el perfeccionamiento de la normativa o la asunción de la plena interoperabilidad únicamente pueden configurarse como necesidades tras la incorporación de los elementos de tecnificación necesarios y una importante labor de acomodación normativa.

Así pues, el paradigma para la definitiva instauración de la e-Administración precisa de la actuación conjunta de todos los niveles administrativos, por lo que debe trabajarse para hacer de la coordinación, la cooperación, la interconexión y la creación de la denominada «ventanilla única» una reali-

dad. Asimismo, no hay que olvidar la interoperabilidad, la homogenización y la compatibilidad técnica necesaria tanto para el buen funcionamiento de la Administración como para facilitar la actuación ciudadana, punto en el que, como se ha señalado, la seria apuesta por el software libre aflora como una de las medidas más idóneas.

Finalmente, y sin dejar de seguir avanzando en la incorporación de las TIC de última generación en todas las administraciones y en la consecución de la plena inclusión digital, conviene destacar también la importancia que, dentro del sistema tributario, tiene la adecuada prestación de los deberes administrativos de información y asistencia, la cual, además de los pertinentes ajustes normativos para garantizar la eficacia de estos, requiere el aprovechamiento de todo el potencial de las herramientas informáticas y electrónicas electrónicas a la hora de gestionar el ingente volumen de información que obra en poder de la Administración. Y en este punto no hay que olvidar, por último, los múltiples beneficios de generalizar las diferentes actuaciones y, esencialmente, de la que es, sin duda, la más relevante (la confección de autoliquidaciones por parte de la Administración).

Bibliografía

- BAUZÁ MARTORELL, F. J. (2003). *Procedimiento administrativo electrónico*. Granada: Comares.
- CERRILLO MARTÍNEZ, A. (2008). «Cooperación entre Administraciones Públicas para el impulso de la Administración electrónica». En: *Comentarios a la Ley de Administración Electrónica. Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos*. Pamplona: Aranzadi.
- CERRILLO MARTÍNEZ, A. (2010). «La difusión de información pública a través de medios electrónicos: claroscuros de la Ley de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos». En: *Administración electrónica. La Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los servicios públicos y los retos jurídicos del e-gobierno en España*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- CRIADO, J. I. (2004). *Construyendo la e-Administración Local*. Madrid: EuroGestión Pública.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2006). «Administración tributaria electrónica y software libre». *Revista de Información Fiscal*, nº 75.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2006). «Principales aplicaciones de Internet en la Administración Tributaria». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 2.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER CUELLO, R. (2004). *El deber de información y asistencia a los obligados tributarios*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- MAS, O.; PALOMO, L.; CARRERAS, R.; FABRA, E.; GENOVÉ, F. (2004). «El "software" libre, el último tren de la emancipación tecnológica». *Coneixement i Societat, Revista d'Universitats, Recerca i Societat de la Informació*, nº 5.
- OLIVER CUELLO, R. (2011). «La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria». *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 12.
- PÉREZ ROYO, F. (2002). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid: Civitas.

ROVIRA FERRER, I. (2011). «La regulación como la clave de la eficacia de los deberes de información y la asistencia de la Administración tributaria: modificaciones normativas necesarias». *Crónica Tributaria*, nº 139.

SÁNCHEZ FIGUEROA, J. C. (2006). «Evaluación del nivel de desarrollo del gobierno digital en el ámbito autonómico y local». *CIE*, nº 197.

VALERO TORRIJOS, J.; SÁNCHEZ MARTÍNEZ, D. (2007). «Protección de datos personales, DNI-e y prestación de servicios de certificación: ¿un obstáculo para la e-Administración?». *Datospersonales.org*, nº 25.

Cita recomendada

ROVIRA FERRER, Irene (2014). «La Administración tributaria electrónica: retos aún pendientes para su definitivo asentamiento». En: Ana María DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 72-81. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa]

<<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-rovira/n18-rovira-es>>

<<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2205>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre la autora

Irene Rovira Ferrer

iroviraf@uoc.edu

Profesora de Derecho Financiero y Tributario

Estudios de Derecho y Ciencia Política

UOC

Barcelona Growth Centre

Roc Boronat, 117

08018 Barcelona

Monográfico «Tributos en la sociedad de la información»

ARTÍCULO

La presentación y el pago de declaraciones tributarias por vía telemática

Rafael Oliver Cuello

Abogado. Asesor fiscal

Profesor consultor de Fiscalidad

UOC

Fecha de publicación: junio de 2014

Resumen

La presentación y el pago de declaraciones tributarias por vía telemática ha sido objeto de una reciente regulación común por medio de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria. Esta Orden establece, fundamentalmente, una regulación común del sistema de presentación telemática de las autoliquidaciones y declaraciones informativas, refundiendo en una sola norma la regulación existente, lo que evita la dispersión normativa. Dicha regulación común, sin duda, contribuirá a aclarar y simplificar la aplicación de las normas tributarias en este campo tan novedoso y cambiante, y mejorará la seguridad jurídica.

Por medio de esta Orden ministerial se regulan, entre otros temas, las formas de presentación de las autoliquidaciones (incluido el nuevo sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, denominado PIN 24 horas), las autoliquidaciones de presentación electrónica obligatoria por internet, el procedimiento general para la presentación electrónica por internet de las autoliquidaciones, las formas de presentación de las declaraciones informativas, las declaraciones informativas de presentación electrónica obligatoria por internet (entre otras, la polémica declaración telemática obligatoria del resumen anual del impuesto sobre el valor añadido), así como el procedimiento para la presentación electrónica por internet de las declaraciones informativas

Palabras clave

declaración tributaria, autoliquidación, presentación telemática, administración electrónica, impuestos

Tema

administración electrónica en materia fiscal

Online submission and payment of tax returns

Abstract

The online submission and payment of tax returns was the aim of a recent common regulation transposed by means of Spanish Ministerial Order HAP/2194/2013 (22 November) regulating the procedures and general conditions for submitting certain self-assessment and information tax returns. Basically, this Order establishes a common regulatory framework for the online lodging of self-assessment and information returns. It concentrates the existing law into one statute and so avoids the dispersion of regulations. This common regulation will undoubtedly contribute to clarifying and simplifying the application of tax regulations in this very recent and changeable area and will improve legal certainty.

This Ministerial Order governs matters including the ways for filing self-assessment returns (including the new "PIN 24 Hour" system of signing with an access key in a register beforehand as a user), self-assessment returns that must be submitted online, the general procedure for the online submission of self-assessment returns, the ways for submitting information returns, information returns that must be submitted online (including the controversial online annual VAT summary return) and the procedure for the online submission of information returns.

Keywords

Tax return, self-assessment, online submission, e-administration, taxation.

Topic

administración electrónica en materia fiscal

1. Las declaraciones tributarias telemáticas

A la presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias se refiere el art. 29.2.c de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) como una obligación tributaria formal, que puede cumplirse por vía telemática.

Esta vía de comunicación con la administración tributaria ofrece, entre otras, las siguientes ventajas: disminución de la presión fiscal indirecta, pues para el contribuyente resulta un sistema más cómodo de tramitación de sus declaraciones; minoración de la carga de trabajo gestor de la administración, que evita tareas de grabación, tramitación y, en general, de movimiento de papel; reducción de los tiem-

pos de tramitación de las declaraciones, y disminución del tiempo necesario para procesar y detectar la evolución de variables económicas, lo que permite un mejor seguimiento de la recaudación global y por sectores.¹

Como regla general, la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática es voluntaria, aunque en determinados supuestos y para determinados obligados tributarios la utilización de la vía telemática es obligatoria, en los términos previstos en el art. 98.4 LGT.²

Según el art. 98.4 LGT, en el ámbito de competencias del Estado, el ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y las condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia

1. Véase sobre este tema A. M. Delgado García (2009, págs. 43-69) y I. Rovira Ferrer (2011, págs. 187-239).

2. Véase al respecto R. Oliver Cuello (2012, págs. 282-290) y también J. I. López Lubian (2009).

tributaria.³ Asimismo, el art. 30.2 *in fine* del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGGIT), dispone que, en el ámbito de competencias del Estado, el ministro de Economía y Hacienda aprobará los modelos de declaración que, a tal efecto, deberán presentarse, el lugar y el plazo de presentación y los supuestos y las condiciones en que la obligación deberá cumplirse mediante soporte directamente legible por ordenador o por medios telemáticos.

El medio telemático, hasta hace poco tiempo, era obligatorio solo en algún supuesto que afectaba a un número limitado de obligados tributarios y a determinados tributos, fundamentalmente, respecto de las grandes empresas. Así se prevé para las grandes empresas en materia de retenciones e ingresos a cuenta del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) y para las autoliquidaciones mensuales del impuesto sobre el valor añadido (IVA). En estos supuestos, dadas las características de estos obligados tributarios y el volumen de sus actuaciones ante la administración, se opta por imponerles el medio informático o telemático, en aras de conseguir dotar de mayor celeridad a la tramitación de los procedimientos y para lograr una administración más eficiente.

Ahora bien, en los últimos años se ha previsto algún nuevo supuesto de presentación obligatoria telemática de declaraciones tributarias que amplía considerablemente el número de contribuyentes afectados por esta obligatoriedad, por lo que está adquiriendo un importante alcance. En uso de la habilitación contenida en el citado art. 98.4 LGT, el primer caso de obligatoriedad de la vía telemática en la presentación de declaraciones tributarias para sujetos pasivos que no sean grandes empresas, es el que se establece en la Orden del MEH 1981/2005, de 21 de junio, por la que se aprueba el modelo 576 de autoliquidación del impuesto especial sobre determinados medios de transporte. En este caso, la presentación debe realizarse por todos los obligados tributarios por medios telemáticos: tanto personas físicas como jurídicas.

Por otro lado, determinadas declaraciones relativas a los impuestos especiales de fabricación, del impuesto sobre ventas minoristas de determinados hidrocarburos y las operaciones asimiladas a las importaciones del IVA, también deben presentarse obligatoriamente de forma telemática (Orden EHA/3548/2006, de 4 de octubre, relativa a impuestos especiales).

Además, la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre, por la que se dictan medidas para el impulso y la homogeneización de determinados aspectos en relación a la presentación de declaraciones tributarias por vía telemática, amplía el ámbito de aplicación de la presentación obligatoria por vía telemática de determinadas declaraciones resumen anual o informativas al reducir sensiblemente el número de registros a transmitir (en concreto, a quince), a partir del cual se hace obligatoria la presentación por vía telemática.

Por otra parte, la presentación telemática de la declaración del impuesto sobre sociedades (IS) y del impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) para establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español -modelo 200- tiene carácter obligatorio para los sujetos pasivos adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Unidades de Gestión de Grandes Empresas, así como para todos los sujetos pasivos que tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada. Además, la presentación telemática de la declaración del IS en régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales -modelo 220- correspondientes a la Administración del Estado, tiene carácter obligatorio en todo caso.

Asimismo, hay que hacer referencia a los supuestos de presentación telemática obligatoria en el ámbito del IVA. La Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre, aprueba un único modelo 303 de autoliquidación del IVA que sustituye a los anteriores. La presentación del nuevo modelo 303 de autoliquidación del IVA es obligatoria por vía telemática a través de internet para los sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincida con el mes natural. En el supuesto de

3. En este sentido, la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos (LAECSP), exige, en general, el consentimiento expreso para la comunicación electrónica en el art. 27.2 LAECSP, así como reconoce la posible revocación del consentimiento inicial. Ello no impide la posibilidad de imponer reglamentariamente la interacción electrónica, en los términos previstos por el art. 27.6 LAECSP, que establece que «reglamentariamente, las administraciones públicas podrán establecer la obligatoriedad de comunicarse con ellas utilizando solo medios electrónicos, cuando los interesados se correspondan con personas jurídicas o colectivos de personas físicas que por razón de su capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados tengan garantizado el acceso y la disponibilidad de los medios tecnológicos precisos».

sujetos pasivos cuyo período de liquidación coincida con el trimestre natural, la presentación por vía telemática a través de internet será potestativa, excepto para las entidades que tengan forma jurídica de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada, que deberán realizarla de forma obligatoria por vía telemática a través de internet.

Por último, conviene recordar que el art. 36 RGGIT determina que los obligados tributarios que deban presentar autoliquidaciones por el IVA o el impuesto general indirecto canario (IGIC) por medios telemáticos deberán presentar una declaración informativa con el contenido de los libros registro, por cada uno de los períodos impositivos del IVA o del IGIC, incluyendo los datos hasta el último día del período de liquidación al que se refiera.⁴

Finalmente, debe señalarse que la presentación de una declaración o autoliquidación por medios no electrónicos, en los casos en los que hubiera obligación de hacerlo por estos medios, constituye una infracción grave, sancionada, con carácter general, con multa de 1.500 euros (art. 199, apartados 1, 2, 4 y 5, LGT).

Asimismo, cabe recordar lo dispuesto en el art. 29.2.d LGT en relación con la obligación de los contribuyentes que deban presentar autoliquidaciones o declaraciones por medios telemáticos de conservar copia de los programas, ficheros y archivos generados que contengan los datos originarios de los que deriven los estados contables y las autoliquidaciones o declaraciones presentadas.

En relación con las declaraciones tributarias, se permite tanto su presentación a través de internet, como, en su caso, su pago, tal como habilita el art. 60.1 *in fine* LGT, al señalar que la normativa tributaria regulará los requisitos y las condiciones para que el pago pueda efectuarse utilizando técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos.⁵

En la actualidad, en la mayoría de las figuras impositivas estatales se permite la presentación telemática y, en su caso, el pago de declaraciones o autoliquidaciones a través de internet, en relación no solo con la realización del hecho imponible, sino también con retenciones, ingresos

a cuenta y pagos fraccionados, e incluso con obligaciones de información.⁶

De acuerdo con la Orden HAP/800/2014, de 9 de mayo, por la que se establecen normas específicas sobre sistemas de identificación y autenticación por medios electrónicos con la AEAT, serán aceptados por la Agencia Tributaria, como formas de identificación y autenticación, el DNI electrónico y los sistemas de firma electrónica avanzada basados en certificados electrónicos que hayan sido admitidos en el ámbito de la Administración General del Estado, de conformidad con lo previsto en la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos.

El art. 3.1 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, define la firma electrónica como el conjunto de datos, en forma electrónica, consignados con otros o asociados con los mismos, y que pueden utilizarse como medio de identificación del firmante. Junto a este concepto general de firma electrónica, la citada Ley (art. 3.2) define una clase específica o cualificada a la que denomina «firma electrónica avanzada» y que se caracteriza por reunir singulares exigencias de seguridad: es la firma electrónica que permite identificar al signatario y detectar cualquier modificación de los datos firmados, que está vinculada al firmante de manera única y a los datos a los que se refiere, y que ha sido creada por medios que el firmante puede mantener bajo su exclusivo control.

En el ámbito tributario, la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre actúa, entre otras entidades admitidas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, como autoridad de certificación, de acuerdo con la habilitación concedida en el art. 81.1.b de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

Dicho organismo emite en la actualidad certificados de usuario X.509.V3, basados en la versión 3 de la Recomendación X.509 del International Telecommunications Union-Telecommunication, que contiene entre otros datos: la identificación del usuario, el número del certificado, la fecha de concesión y expiración del certificado, la clave pública y la firma digital. Dichos certificados, personales e

4. Estos obligados tributarios, como norma general, estarán exonerados de la obligación de presentar las declaraciones sobre operaciones con terceras personas (art. 32.1.e RGGIT).
5. Asimismo, no solo es posible realizar telemáticamente el pago de deudas autoliquidadas por el obligado tributario, sino también el de deudas liquidadas por la propia administración.
6. Entre las mismas destacan el IVA, el IRPF, el IS, el IRNR y los impuestos especiales.

intransferibles, pueden utilizarse no solo para la presentación telemática de declaraciones, cuando una norma así lo prevea, sino también para otras comunicaciones telemáticas con la administración tributaria.

2. La Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, de regulación común de la presentación telemática de declaraciones tributarias

La Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria, establece una regulación común del sistema de presentación telemática de las autoliquidaciones y declaraciones informativas. Se trata de una norma que refunde la regulación existente, evitando la dispersión normativa y contribuyendo, a nuestro juicio, a aclarar y simplificar la aplicación de las normas tributarias, lo que repercute en una mayor seguridad jurídica.

En nuestra opinión, la principal aportación de esta Orden es, pues, el establecimiento de una regulación común del sistema de presentación telemática de las autoliquidaciones y declaraciones informativas tributarias, que hasta el momento se encontraba diseminada en varias disposiciones normativas. No obstante, esta Orden es más conocida en la opinión pública por dos novedades introducidas en la misma y que serán objeto de comentario más adelante: el sistema de firma electrónica no avanzada del PIN 24 horas y la obligación de presentación por internet de la declaración resumen anual del IVA.

De acuerdo con el preámbulo de esta Orden ministerial, «en el ámbito de la presentación de autoliquidaciones y declaraciones informativas, la constante evolución de la tecnología asociada a internet ha venido a demostrar las indudables ventajas que presenta la vía telemática frente a la utilización de otros medios, como son los modelos de presentación en papel, dado que permite evitar los obligados desplazamientos, colas o esperas innecesarias, además de agilizar considerablemente la gestión de los tributos».

Prosigue el preámbulo de esta Orden señalando que «en consonancia con esta línea de actuación, es objetivo primordial

de esta Orden reducir al máximo posible la presentación en papel de las autoliquidaciones y declaraciones informativas mientras se potencian nuevas vías de presentación como son las basadas en los sistemas de firma electrónica no avanzada (...), así como la presentación de autoliquidaciones mediante papel impreso generado exclusivamente mediante la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su sede electrónica (predeclaración) o, en el supuesto de la declaración resumen anual del IVA y la declaración anual de operaciones con terceras personas de entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre la Propiedad Horizontal, mediante el envío de un mensaje SMS cuando haya sido obtenida por medio del programa de ayuda elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria utilizando el servicio de impresión a través de su sede electrónica».

Las disposiciones de esta Orden son de aplicación a los principales modelos de autoliquidación, como, por ejemplo, los del IRPF, el IS, el IVA, el impuesto sobre el patrimonio (IP) o diversas tasas estatales. También son de aplicación en la mayoría de declaraciones informativas, como, por ejemplo, la declaración resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF o del IS, la declaración anual de operaciones con terceras personas, la declaración resumen anual del IVA o la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

En su art. 1, la Orden HAP/2194/2013 establece el ámbito objetivo de aplicación, enumerando los modelos de autoliquidación y declaraciones informativas a los que es de aplicación. Por lo tanto, todos aquellos modelos que no estén citados en dicho precepto se regirán por su normativa de presentación y pago específica.

Sin embargo, quedan fuera del ámbito de aplicación de esta Orden las declaraciones aduaneras, las autoliquidaciones referentes a los impuestos especiales y las de los no residentes (modelos 210, 211 y 213) por tener una normativa específica que amplía el ámbito obligatorio de su presentación telemática. También quedan fuera las autoliquidaciones que se deben realizar solo con carácter ocasional (modelos 308 de solicitud de devolución del recargo de equivalencia, 309 de declaración-liquidación no periódica del IVA y 341 de solicitud de reintegro de compensaciones), las referentes a la tasa judicial (modelos 695 y 696), las declaraciones censales, así como las autoliquidaciones con competencia específica de gestión por las comunidades autónomas (por ejemplo, el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados o el impuesto sobre sucesiones y donaciones).

3. Formas de presentación de las autoliquidaciones. El pin 24 horas

Se establece en el art. 2 de esta Orden que la presentación de las autoliquidaciones podrá realizarse de cuatro formas distintas.

En primer lugar, mediante la presentación electrónica por internet, la cual podrá ser efectuada con una firma electrónica avanzada o bien, en el caso de obligados tributarios personas físicas, mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, establecido y desarrollado en la Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban sistemas de identificación y autenticación distintos de la firma electrónica avanzada. Se exceptúa de este último supuesto la presentación electrónica obligatoria de autoliquidaciones del IVA por parte de obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, que en todo caso deberá realizarse con firma electrónica avanzada.⁷

En segundo lugar, la presentación podrá realizarse por medio de papel impreso generado exclusivamente por la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su sede electrónica solo en el supuesto de los modelos de

autoliquidación 111 y 115 (retenciones e ingresos a cuenta del IRPF), 130 y 131 (pagos fraccionados del IRPF), 136 (gravamen especial de determinadas loterías) y 303 (IVA).⁸

En tercer lugar, en las declaraciones del modelo 100 (IRPF) y del modelo 714 (IP), también podrán presentarse electrónicamente por internet mediante la consignación del NIF del obligado tributario y del número de referencia del borrador o de los datos fiscales previamente suministrados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Y, en cuarto lugar, en relación con el IRPF, la presentación de la declaración también podrá realizarse en papel impreso a través del programa de ayuda o por el módulo de impresión correspondiente y, en los supuestos determinados en la orden ministerial de aprobación del modelo anual, mediante la confirmación o suscripción del borrador de declaración o bien por medio de la cumplimentación manual de la declaración.

En relación con el denominado PIN 24 horas, se trata del sistema de firma con clave de acceso a un registro previo como usuario, establecido y desarrollado en el anexo III de la Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban sistemas de identificación y autenticación distintos de la firma electrónica avanzada.

Según esta Resolución, el sistema consiste en la aportación por el ciudadano de determinados datos, conocidos solamente por él y la Agencia Estatal de Administración

7. Según la Disposición Transitoria Única de la Orden HAP/2194/2013, hasta el 1 de enero de 2015 no será aplicable lo dispuesto respecto de la presentación electrónica con firma no avanzada a los siguientes modelos de autoliquidación, manteniendo sus actuales formas de presentación: modelo 117 (IRPF, IS e IRNR. Retenciones e ingresos a cuenta. Pago a cuenta. Rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva); modelo 123 (IRPF. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario. IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas); modelo 124 (IRPF. IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos); modelo 126 (IRPF. IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros); modelo 128 (IRPF. IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta. Rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez) y modelo 216 (IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta).
8. De acuerdo con lo previsto por la Disposición Transitoria Única de la Orden HAP/2194/2013, hasta el 1 de enero de 2015 no será aplicable lo dispuesto en relación con la presentación electrónica por internet ni en relación con la presentación por medio de papel impreso generado exclusivamente por la utilización del servicio de impresión desarrollado a estos efectos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su sede electrónica, a los siguientes modelos de autoliquidación, manteniendo hasta entonces sus actuales formas de presentación: modelo 115 (IRPF, IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos); modelo 130 (IRPF. Actividades económicas en estimación directa. Pago fraccionado. Declaración) y modelo 131 (IRPF. Actividades económicas en estimación objetiva. Pago fraccionado. Declaración).

Tributaria, distintos de la clave o número de referencia, que sean requeridos para la realización, por vía electrónica, de determinados trámites o actuaciones que no impliquen acceso o consulta de datos personales más allá de los propios del procedimiento e identificación del interesado al que va referido dicho trámite o actuación.

Mediante la aportación de los datos indicados, el ciudadano podrá acceder electrónicamente, a través de los canales que se encuentren disponibles en cada momento, a los trámites y actuaciones determinados para los que se haya habilitado este sistema. La validez del sistema podrá estar limitada temporalmente en función de los plazos asociados a los trámites o actuaciones para los que se haya determinado su utilización. La utilización del sistema descrito por parte del ciudadano implicará el consentimiento para su uso como sistema de firma electrónica.

Finalmente, según el anexo III de esta Resolución, cuando la actuación realizada por el ciudadano implique la presentación de documentos electrónicos utilizando alguno de los sistemas de firma contemplados en la citada Resolución, la Agencia Estatal de Administración Tributaria generará automáticamente un acuse de recibo o recibo de presentación.⁹

Con base en la regulación citada, se ha establecido el denominado PIN 24 horas. Este sistema podrá ser utilizado por las personas físicas, siempre que no estén obligadas a la presentación obligatoria por internet con certificado electrónico. En consecuencia, en un primer momento, sus principales destinatarios son los autónomos que deben realizar presentaciones periódicas de autoliquidaciones así como la presentación de declaraciones informativas

siempre que no excedan de 15 o 100 registros. Conviene destacar también, como novedad, que se podrá utilizar para la presentación del modelo 720 (declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero) que no exceda de 100 registros (hasta ahora únicamente se permitía presentarlo con certificado electrónico).

El primer paso para la utilización del PIN 24 horas consiste en el registro previo en el sistema. Se realiza una sola vez por cualquiera de las siguientes vías: a) Respondiendo a la invitación a registrarse que realizará la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el envío de cartas de comunicación al colectivo principalmente afectado, utilizando para ello el Código Seguro de Verificación (CSV)¹⁰ que figura en la carta; b) Solicitando a través de internet el envío al domicilio fiscal de una carta con CSV que permita realizar el registro; c) Utilizando el certificado electrónico; d) Presencialmente en las oficinas de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En el proceso de registro se solicitará al contribuyente un número de teléfono móvil, la fecha de caducidad del documento nacional de identidad (DNI) o, en su defecto, otra fecha significativa, además de un código IBAN.¹¹ En el caso de ciudadanos con certificado electrónico reconocido se requerirá un número de teléfono móvil y la fecha de caducidad.

El segundo paso para la utilización del PIN 24 horas consiste en la identificación y autenticación. Una vez registrado en el sistema, cuando el contribuyente desee realizar algún trámite, deberá acceder a la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A continuación, deberá solicitar un PIN 24 horas. Para ello deberá consignar el nú-

9. Véase, asimismo, la Resolución de 4 de marzo de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre asistencia a los obligados tributarios y ciudadanos en su identificación telemática ante las entidades colaboradoras con ocasión del pago de deudas por el procedimiento de cargo en cuenta, mediante el sistema de firma no avanzada con clave de acceso en un registro previo (PIN 24 horas)..
10. En relación con los sistemas de Código Seguro de Verificación, el art. 20.1 del Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 11/2007, de 22 de junio, establece que «la Administración General del Estado y sus organismos públicos vinculados o dependientes podrán utilizar sistemas de Código Seguro de Verificación de documentos en el desarrollo de actuaciones automatizadas. Dicho código vinculará al órgano u organismo y, en su caso, a la persona firmante del documento, permitiéndose en todo caso la comprobación de la integridad del documento mediante el acceso a la sede electrónica correspondiente». Por su parte, el apartado 2 del mismo precepto señala que «el sistema de Código Seguro de Verificación deberá garantizar, en todo caso: a) El carácter único del código generado para cada documento. b) Su vinculación con el documento generado y con el firmante. c) Asimismo, se debe garantizar la posibilidad de verificar el documento por el tiempo que se establezca en la resolución que autorice la aplicación de este procedimiento».
11. El Código Internacional de Cuenta Bancaria o *International Bank Account Number* (IBAN) es un código alfanumérico que identifica una cuenta bancaria determinada en una entidad financiera. A través del código IBAN se identifica el país, la entidad, la oficina y la cuenta bancaria. Se trata de un estándar (EBS204) del Comité Europeo de Estándares Bancarios, cuyo objetivo es facilitar el tratamiento automático de pagos y cobros transfronterizos.

mero de identificación fiscal (NIF), la fecha de caducidad del DNI y una clave de identificación de cuatro caracteres que definirá el contribuyente para cada solicitud del PIN 24 horas. Recibirá el PIN mediante un SMS remitido al teléfono móvil, comunicado en la fase de registro, que se podrá utilizar hasta las 2:00 h del día siguiente al de la recepción del mensaje.

4. Autoliquidaciones de presentación electrónica obligatoria por internet

De acuerdo con el art. 3 de esta Orden, la presentación electrónica por internet con firma electrónica avanzada tendrá carácter obligatorio para aquellos obligados tributarios que tengan el carácter de administración pública o bien se encuentren inscritos en el Registro de Grandes Empresas, tanto si están adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes como si tienen la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.

Asimismo, la presentación electrónica por internet con firma electrónica avanzada tendrá carácter obligatorio, en cualquier caso, en las autoliquidaciones del IVA de aquellos obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, así como en el supuesto del modelo 430 (impuesto sobre primas de seguros), cualquiera que sea el obligado a su presentación.

También tendrá carácter obligatorio la presentación electrónica por internet de las declaraciones correspondientes al IRPF y al IP de las personas físicas que deban efectuar la declaración del impuesto sobre el patrimonio.

5. Procedimiento general para la presentación electrónica por internet de las autoliquidaciones

En el art. 6 de esta Orden se regulan los sujetos habilitados para la presentación electrónica de autoliquidaciones (los

obligados tributarios, sus representantes o los colaboradores sociales), así como las condiciones generales para dicha presentación (disponer de un NIF y de un certificado electrónico, así como la utilización de los formularios y los programas informáticos para la cumplimentación de declaraciones).

En cuanto al momento de la presentación electrónica, se dispone que la transmisión electrónica de las autoliquidaciones con resultado a ingresar, cuando no se opte por la domiciliación bancaria como medio de pago, deberá realizarse en la misma fecha en que tenga lugar el ingreso resultante de aquellas. No obstante, en el caso de que existan dificultades técnicas que impidan efectuar la transmisión electrónica en la misma fecha del ingreso, podrá realizarse dicha transmisión electrónica hasta el cuarto día natural siguiente al del ingreso. Y en aquellos casos en que se detecten anomalías de tipo formal en la transmisión electrónica de las declaraciones, dicha circunstancia la pondrá en conocimiento al presentador de la declaración el propio sistema mediante los correspondientes mensajes de error, para que proceda a su subsanación.

Por otra parte, en el art. 7 de esta Orden se regula el procedimiento general para la presentación electrónica de las autoliquidaciones con resultado a ingresar cuando el pago no se realice mediante domiciliación bancaria. En el art. 8 se hace lo propio con el procedimiento para las autoliquidaciones con resultado a ingresar cuando el pago se realice mediante domiciliación bancaria. Y en el art. 9 se establece el procedimiento para las autoliquidaciones con solicitud de aplazamiento o fraccionamiento, compensación o reconocimiento de deuda. Finalmente, el art. 10 se dedica al procedimiento para las autoliquidaciones con solicitud de pago mediante entrega de bienes del Patrimonio Histórico Español,¹² mientras que el art. 11 tiene por objeto el procedimiento para la presentación electrónica de autoliquidaciones con resultado a devolver, a compensar o negativas.

A continuación, procederemos a describir los tres procedimientos de presentación telemática de autoliquidaciones más generales, regulados en los arts. 7, 8 y 11 de la Orden HAP/2194/2013.

12. Según la Disposición Transitoria Única de la Orden HAP/2194/2013, hasta el 1 de enero de 2015 no será aplicable lo dispuesto en los arts. 9 y 10 de esta Orden a los siguientes modelos de autoliquidación: modelo 115 (IRPF, IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos); modelo 123 (IRPF. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos del capital mobiliario. IS e IRNR, establecimientos

Respecto al procedimiento general para la presentación electrónica por internet de las autoliquidaciones con resultado a ingresar, cuando el pago no se realice mediante domiciliación bancaria, en primer lugar, el obligado tributario o, en su caso, el presentador, deberá ponerse en contacto con la entidad colaboradora, ya sea por vía electrónica (directamente o a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) o acudiendo a sus sucursales para realizar el pago de la cuota resultante.

Una vez realizado el ingreso, la entidad colaboradora proporcionará al obligado tributario o al presentador el recibo justificante de pago. En dicho recibo justificante de pago, en todo caso, deberá figurar el número de referencia completo (NRC) asignado por la entidad colaboradora al ingreso realizado.

Tras efectuar la operación anterior, el obligado tributario o, en su caso, el presentador conectará con la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y accederá al trámite de presentación correspondiente a la autoliquidación que desea transmitir. Realizada dicha selección, cumplimentará el correspondiente formulario e introducirá el NRC proporcionado por la entidad colaboradora. Seguidamente, procederá a transmitir la autoliquidación con la firma electrónica generada al seleccionar el certificado previamente instalado en el navegador a tal efecto.¹³

En los supuestos de presentación de las autoliquidaciones bien mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, bien mediante el número o números de referencia del borrador o datos fiscales, el obligado tributario deberá obtener el NRC de la entidad colaboradora de forma directa, por vía electrónica o bien acudiendo a sus oficinas, y proceder a transmitir la autoliquidación, sin necesidad de firma electrónica avanzada, mediante la consignación del NIF del obligado tributario, el NRC y la

correspondiente clave de acceso o número de referencia del borrador o de los datos fiscales, previamente suministrados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si la autoliquidación es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria le devolverá en pantalla los datos de la autoliquidación con resultado a ingresar, validados con un CSV de 16 caracteres, además de la fecha y la hora de la presentación. En el supuesto de que la presentación fuese rechazada, se mostrará en pantalla la descripción de los errores detectados. En este caso, se deberá proceder a subsanarlos, bien en el formulario de entrada, bien con el programa de ayuda con el que se generó el fichero, o repitiendo la presentación si el error fuese ocasionado por otro motivo. El obligado tributario o presentador deberá conservar la autoliquidación aceptada, así como el documento de ingreso debidamente validados con el correspondiente CSV.

En relación con el procedimiento para la presentación electrónica de autoliquidaciones con resultado a ingresar, cuando el pago se realice mediante domiciliación bancaria, en primer lugar, el obligado tributario o, en su caso, el presentador conectará con la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria y accederá al trámite de presentación correspondiente a la autoliquidación que desea transmitir. Las personas o entidades que ostenten la condición de colaboradores sociales en la aplicación de los tributos podrán dar traslado por vía electrónica de las órdenes de domiciliación que previamente les hubieran comunicado los obligados tributarios en cuyo nombre actúan.

Una vez llevada a cabo dicha selección, se cumplimentará el formulario correspondiente consignando la orden de domiciliación y se introducirá el Código Internacional de Cuenta Bancaria (IBAN) de la cuenta en que se domicilie el pago. A continuación, se transmitirá la autoliquidación

permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas); modelo 124 (IRPF, IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos); modelo 126 (IRPF, IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras, incluyendo las basadas en operaciones sobre activos financieros); modelo 128 (IRPF, IS e IRNR, establecimientos permanentes. Retenciones e ingresos a cuenta. Rentas o rendimientos del capital mobiliario procedentes de operaciones de capitalización y de contratos de seguro de vida o invalidez); modelo 130 (IRPF. Actividades económicas en estimación directa. Pago fraccionado. Declaración); modelo 131 (IRPF. Actividades económicas en estimación objetiva. Pago fraccionado. Declaración); modelo 216 (IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta) y modelo 430 (Impuesto sobre primas de seguros. Declaración-Liquidación)

13. En el caso de declaración conjunta del IRPF formulada por ambos cónyuges, deberá seleccionar adicionalmente la firma electrónica correspondiente al cónyuge. Si el presentador es colaborador social debidamente autorizado, se requerirá la firma electrónica correspondiente a su certificado electrónico.

con la firma electrónica generada mediante el certificado electrónico utilizado.¹⁴

En los supuestos de presentación de las autoliquidaciones bien mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, bien mediante el número o números de referencia del borrador o datos fiscales, el obligado tributario procederá a transmitir la autoliquidación, sin necesidad de firma electrónica avanzada, mediante la consignación del NIF del obligado tributario y la correspondiente clave de acceso o número de referencia del borrador o de los datos fiscales, previamente suministrados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si la autoliquidación con orden de domiciliación es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolverá en pantalla los datos de la misma y la codificación de la cuenta de domiciliación validada con un CSV, además de la fecha y la hora de la presentación. El obligado tributario o el presentador deberán conservar la declaración aceptada y validada con el mencionado código electrónico.

En caso de que la presentación con orden de domiciliación fuera rechazada, se mostrará en pantalla la descripción de los errores detectados con el fin de que se pueda llevar a cabo la posterior subsanación de los mismos con el programa de ayuda con el que se generó el fichero, o en el formulario de entrada, o repitiendo la presentación si el error se hubiese originado por otras causas.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria comunicará las órdenes de domiciliación de los obligados tributarios a las diferentes entidades colaboradoras, las cuales procederán a cargar en cuenta el importe domiciliado el último día del plazo de ingreso en periodo voluntario y a abonarlo en la cuenta restringida que corresponda. Una vez efectuado el adeudo de la domiciliación, la entidad colaboradora remitirá al obligado tributario el recibo justificante del pago realizado.

Por último, respecto al procedimiento para la presentación electrónica de autoliquidaciones con resultado a devolver, a compensar o negativas, en primer lugar, el obligado tributario o, en su caso, el presentador conectará con la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración

Tributaria y accederá al trámite de presentación relativo a la autoliquidación que desea transmitir y seguidamente cumplimentará el formulario que corresponda.

A continuación, se procederá a transmitir la declaración con la firma electrónica generada mediante el certificado electrónico utilizado.¹⁵ No obstante, en los supuestos de presentación de las autoliquidaciones bien mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, bien mediante el número o números de referencia del borrador o datos fiscales, el obligado tributario también podrá proceder a transmitir la autoliquidación, sin necesidad de firma electrónica avanzada, mediante la consignación del NIF del obligado tributario y la correspondiente clave de acceso o número de referencia del borrador o de los datos fiscales, previamente suministrados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Si la autoliquidación es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria devolverá en pantalla los datos de la misma, validados con un CSV, y la fecha y la hora de la presentación. Tratándose de declaraciones o autoliquidaciones con resultado a devolver en las que el obligado tributario hubiera optado por percibir la devolución mediante transferencia, se incluirá la codificación de la cuenta designada a tal efecto. El obligado tributario o el presentador deberán conservar la autoliquidación aceptada y validada con el mencionado código electrónico.

En caso de que la presentación fuera rechazada, se mostrará en pantalla la descripción de los errores detectados con el fin de que se pueda llevar a cabo la posterior subsanación de los mismos con el programa de ayuda con el que se generó el fichero, o en el formulario de entrada, o repitiendo la presentación si el error se hubiese originado por otras causas.

6. Formas de presentación de las declaraciones informativas

De acuerdo con lo previsto por el art. 12 de la Orden HAP/2194/2013, la presentación de las declaraciones informativas podrá realizarse de tres formas.

14. Si el presentador es un colaborador social debidamente autorizado, se requerirá la firma electrónica correspondiente a su certificado electrónico.
15. Si el presentador es un colaborador social debidamente autorizado, se requerirá la firma electrónica correspondiente a su certificado electrónico.

En primer lugar (y al igual que sucede con las autoliquidaciones), mediante la presentación electrónica por internet, que podrá ser efectuada con una firma electrónica avanzada o bien, en el caso de obligados tributarios personas físicas, mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario, establecido y desarrollado en la citada Resolución de 17 de noviembre de 2011 de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Se exceptúa de este último supuesto la presentación electrónica obligatoria de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) por parte de obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural, que en todo caso deberá realizarse con firma electrónica avanzada. Hay que tener en cuenta, asimismo, que la Agencia Estatal de Administración Tributaria limitará la presentación electrónica al sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario en función del número de registros que sean objeto de declaración.

En segundo lugar, la presentación electrónica de la declaración también se podrá efectuar mediante el envío de un mensaje SMS en el supuesto de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) y la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347) correspondiente a entidades a las que sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre la propiedad horizontal, siempre que no exceda de 15 registros, que hayan sido obtenidos por medio del programa de ayuda elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria utilizando el servicio de impresión a través de su sede electrónica. Se exceptúa también la presentación electrónica obligatoria de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) por parte de obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural.

Y, en tercer lugar, en todo caso, las declaraciones informativas que contengan más de 10.000.000 de registros también podrán presentarse en soporte directamente legible por ordenador de acuerdo con las características y las condiciones señaladas en el art. 15 de esta Orden.

7. Declaraciones informativas de presentación electrónica obligatoria por internet. En especial, la declaración resumen anual del IVA

La presentación electrónica por internet con firma electrónica avanzada tendrá carácter obligatorio, según establece

el art. 13 de esta Orden, para todas las declaraciones informativas de aquellos obligados tributarios que, bien tengan el carácter de administración pública, bien estén adscritos a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a alguna de las Unidades de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT, o bien tengan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.

También tendrá carácter obligatorio en el supuesto de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390), correspondiente a obligados tributarios cuyo período de liquidación coincida con el mes natural; en la declaración resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas derivadas de la transmisión, amortización, reembolso, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos (modelo 194); y en la declaración resumen anual del impuesto sobre las primas de seguros (modelo 480), cualquiera que sea el obligado a su presentación.

Finalmente, en el supuesto de obligados tributarios personas físicas y en relación con la declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero (modelo 720), será obligatoria la presentación electrónica por internet, pudiendo utilizar para ello firma electrónica avanzada o bien el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario. Se exceptúan también los obligados tributarios personas físicas cuyo período de liquidación coincida con el mes natural en la presentación electrónica obligatoria de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390), que tendrán que utilizar en todo caso la firma electrónica avanzada.

En relación con la obligación de presentación electrónica por internet de la declaración del resumen anual del IVA (modelo 390), la Defensora del Pueblo, el 6 de febrero de 2014, ha solicitado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que no obligue a la presentación del IVA de forma telemática y permita su presentación en papel, como se hacía hasta el momento, tras recibir quejas por la obligación de presentar la declaración del IVA de forma telemática exclusivamente.

Según la Defensora del Pueblo, los ciudadanos manifiestan que ahora, para poder cumplir con sus obligaciones tributarias, necesitan medios que no están a su alcance, como ordenador personal, conexión a internet o teléfono móvil y conocimientos de informática. Las denuncias contra el nuevo sistema, a su entender, provienen de ciudadanos que no están en condiciones o les resulta muy difícil hacer estos

trámites por ordenador, bien por su edad o por el pequeño volumen de su negocio o trabajo, y les obliga a costear los servicios de un tercero para cumplir con su obligación fiscal.

La Defensora del Pueblo también ha solicitado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria que instale puestos informáticos, asistidos por personal de la Agencia, para ayudar y asesorar a los ciudadanos que quieran presentar sus autoliquidaciones y declaraciones por vía telemática. También ha recibido quejas relativas a fallos en el sistema de presentación, problemas a la hora de descargar el programa y dificultades para solicitar información telefónica. Por estos motivos, la Defensora del Pueblo ha recomendado que no se incoen procedimientos sancionadores por la presentación incorrecta de los modelos hasta que no se garantice que el sistema funciona sin errores.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria, por su parte, ha concluido la campaña de presentación de la declaración anual de IVA (modelo 390), la primera en la que era obligatorio hacerlo de forma telemática exclusivamente, con un total de 3.366.000 declaraciones registradas, 249.000 más que al cierre de la campaña del año anterior, lo que supone un incremento del 8%.

De esta forma, el Ministerio de Hacienda ha destacado que la obligatoriedad de presentar la declaración por internet, a pesar de las quejas que ha suscitado y los problemas que han denunciado diversas organizaciones, ha permitido acelerar la tramitación del resumen anual de IVA. Además, la Agencia Estatal de Administración Tributaria indica que más de 403.000 de estas declaraciones se han realizado con el nuevo sistema de firma electrónica del denominado PIN 24 horas, y resalta el mayor empleo del certificado electrónico por parte del contribuyente.

Según datos del Ministerio de Hacienda, durante la campaña del resumen anual de IVA, que concluyó el 30 de enero de 2014, la Agencia Estatal de Administración Tributaria reforzó la información y asistencia en oficina, incluyendo en las dos últimas semanas un servicio de ayuda personalizada para los colectivos que consideró más sensibles ante la obligación de presentación telemática, que fue utilizado por un 21% de los contribuyentes. Previamente, a lo largo del mes de diciembre de 2013, la Agencia Estatal de Administración Tributaria remitió más de un millón de cartas informando a los contribuyentes sobre la obligación de presentación telemática y las distintas fórmulas que podían utilizar para cumplimentar y presentar estas declaraciones informativas.

Por otra parte, la sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional ha admitido a trámite un recurso interpuesto, el 24 de enero de 2014, por el Consejo General de la Abogacía Española (CGAE) contra la Orden HAP/2194/2013. En el recurso se pide la adopción de la medida cautelar de suspensión de la ejecución de la entrada en vigor de la orden ministerial recurrida.

Según la opinión del CGAE, «la citada Orden ministerial resulta lesiva para los legítimos intereses del CGAE como máximo representante de la abogacía española y para los abogados colegiados en los Colegios de Abogados de España que pudieran tener la obligación tributaria de presentar estas autoliquidaciones y declaraciones informativas que señala esta Orden en su artículo 1». En este sentido, entiende que «la Orden que ahora se recurre podría vulnerar la citada Ley 11/2007, por cuanto que el que una persona física tenga reconocido el derecho a relacionarse con la administración por medios electrónicos, nada impide, en cambio, a que su imposición como obligación debe venir justificada siempre sobre la base, como dice la citada Ley 11/2007, de la concurrencia en el sujeto de capacidad económica o técnica, dedicación profesional u otros motivos acreditados que garanticen el acceso y la disponibilidad a los medios tecnológicos».

Se trata, por consiguiente, de dilucidar si el establecimiento de esta obligación afecta a sujetos con la suficiente capacidad económica o técnica o dedicación profesional para tener acceso y disponibilidad a los nuevos medios tecnológicos, circunstancias que, a nuestro juicio, se producen en el caso de las autoliquidaciones y declaraciones informativas tributarias incluidas en la Orden HAP/2194/2013, sobre todo teniendo en cuenta las facilidades de realización de trámites por internet que se regulan en la propia Orden, como, por ejemplo, el denominado PIN 24 horas.

En definitiva, nos hallamos ante la polémica y discutible cuestión de la velocidad con la que deben establecerse obligaciones de empleo de internet para relacionarse con las administraciones públicas, en general, y con la administración tributaria, en particular. En este asunto, a nuestro juicio, se deben ponderar, por un lado, los posibles inconvenientes que se puedan ocasionar a los obligados tributarios y, por el otro, las mejoras en la eficiencia de la administración tributaria, la aplicación más efectiva de los tributos y el incremento de la lucha contra el fraude que puede suponer el uso generalizado de las tecnologías de la información y la comunicación en las relaciones administrativas tributarias.

En cualquier caso, entendemos que la imposición de la obligación de presentación electrónica de autoliquidaciones y declaraciones informativas tributarias a determinados sujetos siempre debe ir acompañada del establecimiento de facilidades para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (como ha sucedido con esta Orden), de una intensa campaña informativa sobre los nuevos deberes tributarios, así como de una flexibilidad en la aplicación de las nuevas obligaciones, evitando, en la medida de lo posible, acudir a la imposición de sanciones tributarias.

8. Procedimiento para la presentación electrónica por internet de las declaraciones informativas

En el art. 16 de esta Orden se regulan de forma idéntica a las autoliquidaciones los sujetos habilitados para la presentación electrónica de declaraciones informativas, las condiciones generales para dicha presentación electrónica y los supuestos en que se detecten anomalías de tipo formal en la transmisión electrónica de las declaraciones.

La presentación electrónica por internet de las declaraciones informativas a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá ser efectuada por los obligados tributarios o, en su caso, sus representantes legales; por aquellos representantes voluntarios de los obligados tributarios con poderes o facultades para presentar electrónicamente en nombre de los mismos declaraciones y autoliquidaciones ante la Agencia o representarles ante esta; o por las personas o entidades que ostenten la condición de colaboradores sociales en la aplicación de los tributos.

El obligado tributario deberá disponer de NIF y estar identificado, con carácter previo a la presentación, en el Censo de Obligados Tributarios. Para efectuar la presentación electrónica utilizando una firma electrónica avanzada, el obligado tributario deberá disponer de un certificado electrónico.

Cuando la presentación electrónica mediante firma electrónica avanzada se realice por apoderados o por colaboradores sociales debidamente autorizados, serán estos quienes deberán disponer de su certificado electrónico. Para efectuar la presentación electrónica, el obligado tributario o, en su caso, el presentador, deberá generar previamente un fichero con la declaración a transmitir.

En aquellos casos en que se detecten anomalías de tipo formal en la transmisión electrónica de las declaraciones, dicha circunstancia se pondrá en conocimiento del presentador de la declaración por el propio sistema mediante los correspondientes mensajes de error, para que proceda a su subsanación.

Finalmente, en el art. 17 de esta Orden se establece el procedimiento para la presentación electrónica por internet de las declaraciones informativas. Y en el art. 18 se hace lo propio con el procedimiento para la presentación electrónica por internet de documentación complementaria a las autoliquidaciones y declaraciones informativas.

En relación con el procedimiento para la presentación electrónica por internet de las declaraciones informativas, en primer lugar, el obligado tributario o, en su caso, el presentador, se pondrá en comunicación con la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en internet y seleccionará el modelo a transmitir. A continuación, procederá a transmitir la correspondiente declaración con la firma electrónica generada al seleccionar el certificado previamente instalado en el navegador a tal efecto.¹⁶

Salvo en los supuestos señalados en el art. 13.1 de esta Orden en los que sea obligatoria la presentación con firma electrónica avanzada, la presentación electrónica por internet de la declaración informativa también podrá realizarse mediante el sistema de firma con clave de acceso en un registro previo como usuario o mediante el envío de un mensaje SMS en el supuesto de la declaración resumen anual del IVA (modelo 390) y de la declaración anual de operaciones con terceras personas (modelo 347), correspondiente a entidades a las que les sea de aplicación la Ley 49/1960, de 21 de junio, sobre la propiedad horizontal.

16. Si el presentador es una persona o entidad autorizada a presentar declaraciones en representación de terceras personas, se requerirá una única firma, la correspondiente a su certificado.

Si la declaración es aceptada, la Agencia Estatal de Administración Tributaria le devolverá en pantalla los datos de registro, validados con un CSV de 16 caracteres, además de la fecha y la hora de presentación. En el supuesto de que la presentación fuera rechazada, se mostrará en pantalla un mensaje con la descripción de los errores detectados, debiendo proceder a la subsanación de los mismos. El obligado tributario, o en su caso, el presentador deberá conservar la declaración aceptada con el correspondiente CSV.

Por último, tras el proceso de validación de los datos suministrados, se ofrecerá, en su caso, al obligado tributario la información individualizada de los errores detectados en las declaraciones para que pueda proceder a su corrección. En caso de que no se hayan subsanado los defectos observados,

se podrá requerir al obligado para que, en el plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsane los defectos de que adolezca. Transcurrido dicho plazo sin haber atendido el requerimiento, de persistir anomalías que impidan a la administración tributaria el conocimiento de los datos, se tendrá, en su caso, por no cumplida la obligación correspondiente y se procederá al archivo sin más trámite.

En aquellos supuestos en que, por razones de carácter técnico, no fuera posible efectuar la presentación por internet en el plazo establecido reglamentariamente para cada declaración informativa, dicha presentación podrá efectuarse durante los cuatro días naturales siguientes al de finalización de dicho plazo.

Bibliografía

- DELGADO GARCÍA, Ana María (2009). «La obligatoriedad de la presentación telemática de declaraciones tributarias». *Revista de Información Fiscal* (núm. 96).
- LÓPEZ LUBIÁN, José Ignacio (2009). «Las presentaciones fiscales telemáticas de PYMES y profesionales». *Ciss Carta Tributaria* (núm. 4).
- OLIVER CUELLO, Rafael (2012). *Internet y tributos*. Barcelona: Bosch.
- ROVIRA FERRER, Irene (2011). *Los deberes de información y asistencia de la administración tributaria en la sociedad de la información*. Barcelona: Bosch.

Cita recomendada

OLIVER CUELLO, Rafael (2014). «La presentación y pago de declaraciones tributarias por vía telemática». En: Ana María DELGADO GARCÍA (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 82-96. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa]

<<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-oliver/n18-oliver-es>>

<<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2309>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre el autor

Rafael Oliver Cuello

roliver@uoc.edu

<http://www.rolivercuello.com>

Abogado. Asesor fiscal

Profesor consultor de Fiscalidad

UOC

Universitat Oberta de Catalunya

Edificio Barcelona Growth Center

C. Roc Boronat, 117

08018 Barcelona

Monográfico «Tributos en la sociedad de la información»

ARTÍCULO

La regulación de la factura electrónica en el sector público

Ana María Delgado García

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Oberta de Catalunya

Fecha de publicación: junio de 2014

Resumen

La regulación del uso de la factura electrónica en las administraciones públicas ha sido recientemente modificada por medio de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de Impulso de la Factura Electrónica y Creación del Registro Contable de Facturas en el Sector Público. Mediante esta norma se pretende fundamentalmente luchar contra la morosidad de las administraciones públicas, a través del impulso de la utilización de la factura electrónica y la creación de un registro contable, de forma que se agilicen los procedimientos de pago a los proveedores y se conozcan con más detalle las facturas pendientes de pago.

También se regulan en esta norma legal, entre otros temas, el registro contable de facturas y el procedimiento de tramitación en las administraciones públicas, los efectos de la recepción de la factura electrónica, las facultades de los órganos de control y colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria, la validez de la factura electrónica ante las administraciones públicas y sus efectos tributarios, el intercambio de información entre la hacienda pública y los órganos pagadores de las administraciones públicas sobre los deudores de estas y los pagos a los proveedores, la factura electrónica en las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica y la eficacia ejecutiva de la factura electrónica.

Palabras clave

factura electrónica, sector público, administración electrónica, impuestos, morosidad

Tema

administración electrónica

E-invoice regulation in the public sector

Abstract

The regulation of e-invoice use in the public sector was recently amended by Law 25/2013 (27 December) on fostering the e-invoice and creating a register of invoices in the public sector. This statute aims primarily at reducing late payment in the public sector by fostering the use of the e-invoice and creating a register of invoices to streamline vendor payment procedures and provide more detailed information on due invoices.

It also regulates aspects including a register for invoices and the invoice processing procedure in the public sector, the effects of receiving an e-invoice, the powers of the control bodies and collaboration with the Spanish Tax Administration Agency, the validity of the e-invoice in the public sector and its effects for taxation, the exchange of information between the tax office and public payment bodies on their debtors and on payments to vendors, the e-invoice for companies providing services to the public in general of special economic significance, and the enforceable effectiveness of the e-invoice.

Keywords

E-invoice, public sector, e-administration, taxation, late payment

Topic

e-administration

1. Regulación de la factura electrónica en el sector privado

Es conveniente, antes de analizar la legislación sobre la factura electrónica en el sector público, realizar un breve repaso de la normativa actual sobre la facturación electrónica en el sector privado, pues, aunque el principal objetivo, como veremos a continuación, de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, es el impulso de la factura electrónica en el sector público, también afecta esta regulación al fomento de la utilización de la factura electrónica en el sector privado.

La factura constituye, sin duda alguna, una de las herramientas de información con que cuenta la administración tributaria para ejercer un control efectivo sobre el cumplimiento de los deberes tributarios y, al mismo tiempo, la factura se configura también como requisito para aplicar determinados gastos y deducciones y para el ejercicio de

los derechos de repercusión y deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA).¹

La facturación electrónica contribuye a una aplicación de los tributos más rápida y eficaz, al tiempo que ayuda a disminuir la presión fiscal indirecta de los obligados tributarios.² Por otro lado, no hay que olvidar que la factura, como documento en el que se plasma el objeto de un contrato, es configurada por la normativa mercantil y fiscal como uno de los elementos documentales del contrato más importantes.

La obligación de facturar que incumbe a los empresarios y profesionales está contemplada, con carácter general, en el artículo 29.2.e de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT). Además, dispone el artículo 164.1.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) que los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a expedir y entregar factura de todas sus operaciones.

1. Véase al respecto R. Oliver (2012, págs. 308-319).

2. Sobre esta materia véase J. J. Martos (2011, págs. 85-94).

Asimismo, el artículo 88.2 de la LIVA, cuando regula la repercusión del impuesto, establece que esta deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. Tales preceptos están desarrollados por lo previsto en los artículos 62 a 70 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), y en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación (ROF).

Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido (artículo 164.2 de la LIVA).³

Por otro lado, el artículo 165.1 de la LIVA preceptúa que las facturas recibidas, los justificantes contables, las facturas expedidas y las copias de las demás facturas expedidas deberán conservarse, incluso por medios electrónicos, durante el plazo de prescripción del impuesto. Asimismo, cuando el sujeto pasivo conserve por medios electrónicos las facturas expedidas o recibidas se deberá garantizar a la administración tributaria tanto el acceso en línea a dichas facturas como su carga remota y utilización. La anterior obligación será independiente del lugar de conservación (artículo 165.3 de la LIVA).

Por factura electrónica debe entenderse, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1 de la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, un documento electrónico que cumple con los requisitos legal y reglamentariamente exigibles a las facturas y que, además, garantiza la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que impide el repudio de la factura por su emisor. A su vez, conforme a lo dispuesto por el artículo 3.5 de la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de

Firma Electrónica, en su redacción dada por la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, se considera documento electrónico la información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado.⁴

El ROF recoge las modificaciones introducidas en esta materia por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio. Entra en vigor el 1 de enero de 2013 y deroga el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre.

En cuanto a las novedades introducidas por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, según su preámbulo, para una mayor seguridad jurídica de los empresarios o profesionales, se aclaran los casos en los que se deben aplicar las normas de facturación establecidas en dicho ROF. Como novedad relativa a la obligación de expedir factura, se establece que no se exigirá tal obligación en el caso de determinadas prestaciones de servicios financieros y de seguros, salvo cuando dichas operaciones se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, o en otro Estado miembro de la Unión Europea, y estén sujetas y no exentas.

Con la finalidad de establecer un sistema armonizado de facturación en el ámbito de la Unión Europea y de promover y facilitar el funcionamiento de los pequeños y medianos empresarios así como de los profesionales, se establece un sistema de facturación basado en dos tipos de facturas: la factura completa u ordinaria y la factura simplificada, que viene a sustituir a los denominados tickets.

Las facturas simplificadas tienen un contenido más reducido que las facturas completas u ordinarias y, salvo algunas excepciones, podrán expedirse, a elección del obligado a su expedición: cuando su importe no exceda de 400 euros, IVA incluido; cuando se trate de facturas rectificativas; o bien cuando su importe no exceda de 3.000 euros, IVA incluido, y se trate, en este último caso, de alguno de los supuestos

3 Véase sobre este tema A. M. Delgado García (2012, págs. 19-40).

4. En relación con la naturaleza de la factura electrónica, hay que tener presente que esta es una factura original y, por consiguiente, no constituye un documento sustitutivo de la factura, ya que no se trata de un documento que no vaya a permitir ejercitar el derecho a la deducción en cuota o sobre la base de sus destinatarios ni nos encontramos ante un documento equivalente a la factura (que, a diferencia del documento sustitutivo, y pese a no reunir los requisitos de una factura, surte sus mismos efectos). Tampoco se trata de un duplicado del original de la factura (como en el caso de la operación en la que concurren varios destinatarios o en el de pérdida del original por cualquier causa) ni de una copia del original de la factura.

respecto de los que tradicionalmente se ha autorizado la expedición de tiques en sustitución de facturas.

Asimismo, según el preámbulo del Real Decreto 1619/2012, la nueva regulación comunitaria en materia de facturación supone un decidido impulso a la facturación electrónica, bajo el principio de un mismo trato para la factura en papel y la factura electrónica, como instrumento para reducir costes y hacer más competitivas a las empresas. Se establece, en este sentido, una nueva definición de factura electrónica como aquella factura que, cumpliendo los requisitos establecidos en el propio reglamento, haya sido expedida y recibida en formato electrónico.

En todo caso, las facturas en papel o electrónicas deben reflejar la realidad de las operaciones que documentan y corresponderá a los sujetos pasivos garantizar esta certidumbre durante toda su vigencia, sin que esta exigencia pueda suponer la imposición de nuevas cargas administrativas a los empresarios o profesionales. De esta forma, el sujeto pasivo podrá garantizar la autenticidad, integridad y legibilidad de las facturas que expida o conserve mediante los controles de gestión o de auditoría usuales de su actividad empresarial o profesional.

Esta igualdad de trato entre la factura en papel y la electrónica amplía, por tanto, las posibilidades para que el sujeto pasivo pueda expedir facturas por vía electrónica sin necesidad de que aquella quede sujeta al empleo de una tecnología determinada. No obstante, para garantizar la seguridad jurídica de los sujetos pasivos que ya venían utilizando el intercambio electrónico de datos (EDI) y la firma electrónica avanzada, este reglamento reconoce expresamente que dichas tecnologías, que dejan de ser obligatorias, garantizan la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas electrónicas.

Los sujetos pasivos, asimismo, podrán seguir comunicando a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con carácter previo a su utilización, los medios que consideren que garantizan las condiciones citadas, al objeto de que sean, en su caso, validados por aquella.

Finalmente, para mejorar el funcionamiento del mercado interior, se impone un plazo armonizado para la expedición de las facturas correspondientes a determinadas entregas de bienes o prestaciones de servicios intracomunitarias. Asimismo, con la finalidad de facilitar la gestión administrativa de los sujetos pasivos, se ha estimado conveniente

aplicar ese mismo plazo armonizado a todas las operaciones efectuadas para otros empresarios o profesionales, tanto interiores como transfronterizas. Este plazo afecta, igualmente, a las facturas recapitulativas.

En relación con los medios de expedición de las facturas, concretamente, el artículo 8.1 del ROF dispone que «las facturas podrán expedirse por cualquier medio, en papel o en formato electrónico, que permita garantizar al obligado a su expedición la autenticidad de su origen, la integridad de su contenido y su legibilidad, desde su fecha de expedición y durante todo el periodo de conservación». La autenticidad del origen de la factura, en papel o electrónica, garantizará la identidad del obligado a su expedición y del emisor de la factura. La integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, garantizará que dicho contenido no ha sido modificado (artículo 8.2 del ROF).

La autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura, en papel o electrónica, podrán garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, según establece el artículo 8.3 del ROF. En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura podrán garantizarse mediante los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. Los referidos controles de gestión deberán permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que dicha factura documenta.

En cuanto al concepto de factura electrónica, el artículo 9.1 del ROF dispone que «se entenderá por factura electrónica aquella factura que se ajuste a lo establecido en este Reglamento y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico». La expedición de la factura electrónica, según aclara el artículo 9.2 del ROF, estará condicionada a que su destinatario haya dado su consentimiento. Respecto a la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica, según el artículo 10.1 del ROF, podrán garantizarse por cualquiera de los medios señalados en el artículo 8 del ROF a los que ya se ha aludido.

En particular, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica quedarán garantizadas por alguna de las siguientes formas: a) mediante una firma electrónica avanzada de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2.2 de la Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica,

basada, bien en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firmas, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 6 y 10 del artículo 2 de la mencionada directiva, o bien, en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 10 del artículo 2 de la mencionada directiva; b) mediante un intercambio electrónico de datos (EDI), tal como se define en el artículo 2 del anexo I de la Recomendación 94/820/CE de la Comisión, de 19 de octubre de 1994, relativa a los aspectos jurídicos del intercambio electrónico de datos, cuando el acuerdo relativo a este intercambio prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos; c) mediante otros medios que los interesados hayan comunicado a la Agencia Estatal de Administración Tributaria con carácter previo a su utilización y hayan sido validados por ella.

Por último, en el caso de lotes que incluyan varias facturas electrónicas remitidas simultáneamente al mismo destinatario, según el artículo 10.2 del ROF, los detalles comunes a las distintas facturas podrán mencionarse una sola vez, siempre que se tenga acceso para cada factura a la totalidad de la información.

2. La Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica en el sector público

Una vez efectuado este breve repaso introductorio sobre la regulación de la facturación electrónica en el sector privado, a continuación se analiza la reciente legislación sobre la factura electrónica en el sector público. En este sentido, el objeto de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de Impulso de la Factura Electrónica y Creación del Registro Contable de Facturas en el Sector Público, de acuerdo con su artículo 1, es impulsar el uso de la factura electrónica, crear el registro contable de facturas, regular el procedimiento para su tramitación en las administraciones públicas y las actuaciones de seguimiento por los órganos competentes.

Según indica su preámbulo, la Ley 25/2013 establece una serie de reformas estructurales que impulsarán el uso de la factura electrónica, creando el registro contable, lo que permitirá agilizar los procedimientos de pago al proveedor y dar certeza de las facturas pendientes de pago existentes.

En dicho preámbulo de la Ley 25/2013 se afirma, asimismo, que «este control informatizado y sistematizado de las facturas favorecerá un seguimiento riguroso de la morosidad a través de un indicador, el periodo medio de pagos, que visualizará el volumen de deuda comercial de las administraciones y permitirá, llegado el caso, aplicar los nuevos mecanismos previstos por la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, en la que el control de la deuda comercial forma parte del principio de sostenibilidad financiera».

Por lo tanto, según la justificación de la citada norma legal en su preámbulo, «para fortalecer esta necesaria protección del proveedor se facilita su relación con las administraciones públicas favoreciendo el uso de la factura electrónica y su gestión y tramitación telemática [...]. Asimismo, esta protección se verá reforzada con un mejor control contable de las facturas recibidas por las administraciones, lo cual permitirá no solo hacer un mejor seguimiento del cumplimiento de los compromisos de pago de las administraciones públicas, sino también, un mejor control del gasto público y del déficit, lo que generará una mayor confianza en las cuentas públicas».

A nuestro juicio, es evidente que la Ley 25/2013 tiene como principal objetivo impulsar la factura electrónica, sobre todo en el sector público, aunque también en el privado. Ahora bien, tal vez la aportación más importante de esta norma no sea tanto este necesario fomento de la facturación electrónica, sino más bien la introducción de toda una nueva y detallada normativa sobre el registro contable de facturas en el sector público.

En efecto, en nuestra opinión, quizá más relevante que la obligación, vigente a partir del 15 de enero de 2015, de presentación de la factura electrónica, son las previsiones de la ley por la que se crea el registro contable de facturas del sector público y se regula un nuevo procedimiento para su tramitación, que introduce la obligación de su remisión a este registro contable antes que al órgano gestor.

Este nuevo procedimiento de gestión de facturas supone, a nuestro juicio, una novedad muy importante, ya que hasta el momento las facturas se presentaban ante el órgano gestor sin conocimiento previo del órgano contable, que no tenía constancia de su presentación hasta que se tramitaba el procedimiento de pago. En este sentido, consideramos que la obligación de constancia registral debería reforzar la protección del proveedor y evitar las facturas pendientes de pago en poder de los órganos administrativos.

Por ello, a nuestro entender, el nuevo procedimiento de facturación debería permitir un mejor seguimiento y control de los pagos a proveedores, tanto para velar por el pago de las facturas pendientes, como para conocer los periodos medios de pago de la administración correspondiente, a los efectos de la aplicación, en su caso, de las previsiones contenidas en la Ley Orgánica 9/2013, de 20 de diciembre, de Control de la Deuda Comercial en el Sector Público. La Ley 25/2013 atribuye, además, como veremos más adelante, funciones de control y de información sobre la tramitación de las facturas a los órganos contables y de intervención.

En cuanto al ámbito de aplicación, esta Ley 25/2013, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2, se aplica a las facturas emitidas en el marco de las relaciones jurídicas entre proveedores de bienes y servicios y las administraciones públicas (entendiendo por tales los entes, organismos y entidades a que se refiere el artículo 3.2 del Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, que aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, así como las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social).

Respecto a la entrada en vigor de la Ley 25/2013, conviene tener en cuenta que, de acuerdo con la DF 8a, la norma entra en vigor a los veinte días de su publicación en el *Boletín Oficial del Estado*, es decir, el 17 de enero de 2014.

No obstante, el artículo 4, sobre obligaciones de presentación de factura electrónica, entra en vigor el 15 de enero de 2015. Al igual que la disposición final segunda, sobre la facturación electrónica en las empresas que prestan servicios de especial trascendencia económica. Y el artículo 9, sobre anotación en el registro contable de facturas, entra en vigor el 1 de enero de 2014.

3. Obligación de presentación de facturas ante las administraciones públicas

Según el artículo 4 de la Ley 25/2013, estarán obligadas al uso de la factura electrónica las entidades siguientes: sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada, personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica que carezcan de nacionalidad española, establecimientos permanentes y sucursales de entidades no residentes en territorio español, uniones temporales de empresas, agrupaciones

de interés económico, agrupaciones de interés económico europeas, fondos de pensiones, fondos de capital riesgo, fondos de inversiones, fondos de utilización de activos, fondos de regularización del mercado hipotecario, fondos de titulización hipotecaria y fondos de garantía de inversiones.

No obstante, es importante tener en cuenta que las administraciones públicas podrán excluir reglamentariamente de esta obligación de facturación electrónica a las facturas cuyo importe sea de hasta 5.000 euros y a las emitidas por los proveedores a los servicios en el exterior de las administraciones públicas.

Las obligaciones previstas en este artículo no serán exigibles hasta el 15 de enero de 2015.

Tal como prevé el artículo 3 de la Ley 25/2013, el proveedor que haya expedido la factura por los servicios prestados o bienes entregados a cualquier administración pública tendrá la obligación de presentarla ante un registro administrativo (en los términos previstos en el artículo 38 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común) en el plazo de treinta días desde la fecha de entrega efectiva de las mercancías o la prestación de servicios.

4. Factura electrónica en las administraciones públicas

Las facturas electrónicas que se remitan a las administraciones públicas, de acuerdo con el artículo 5 de la Ley 25/2013, deberán tener un formato estructurado y estar firmadas con firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 10.1.a del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, que aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

También se admitirá el sello electrónico avanzado basado en un certificado reconocido, que, según se define en la propia Ley 25/2013, es el conjunto de datos en forma electrónica, consignados o asociados con facturas electrónicas, que pueden ser utilizados por personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica para garantizar el origen y la integridad de su contenido.

En tanto no se desarrolle el contenido de este sello electrónico avanzado, las facturas electrónicas podrán garantizar

su autenticidad e integridad mediante un certificado que resulte válido en la plataforma de validación de certificados electrónicos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.⁵

Se establece, por otra parte, en el artículo 6 de la Ley 25/2013, que el Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales dispondrán de un punto general de entrada de facturas electrónicas a través del cual se recibirán todas las facturas electrónicas que correspondan a entidades, entes y organismos vinculados o dependientes. Ahora bien, las entidades locales podrán adherirse a la utilización del punto general de entrada de facturas electrónicas que proporcione su diputación, comunidad autónoma o el Estado. Asimismo, las comunidades autónomas podrán adherirse a la utilización del punto general de entrada de facturas electrónicas que proporcione el Estado.

Tal como dispone este precepto legal dedicado al punto general de entrada de facturas electrónicas, en su apartado 4, todas las facturas electrónicas presentadas a través de este punto producirán una entrada automática en un registro electrónico de la administración pública gestora de dicho punto general de entrada de facturas electrónicas, y se proporcionará un acuse de recibo electrónico con acreditación de la fecha y hora de presentación.

A este respecto, de acuerdo con las previsiones del artículo 6.5 de la Ley 25/2013, el punto general de entrada de facturas electrónicas proporcionará un servicio automático de puesta a disposición o de remisión electrónica de dichas facturas a las oficinas contables competentes para su registro.

También hay que tener en cuenta que, según establece el artículo 7.1 de la Ley 25/2013, la responsabilidad del archivo y custodia de las facturas electrónicas corresponde al órgano administrativo destinatario de estas, sin perjuicio de que pueda optar por la utilización del correspondiente punto general de entrada de facturas electrónicas como medio de archivo y custodia de dichas facturas si se adhiere a él.

Asimismo, se debe subrayar que cuando el punto general de entrada de facturas electrónicas sea utilizado para archivo y custodia de las facturas electrónicas, su información no podrá ser empleada para la explotación o cesión de la

información, salvo para el propio órgano administrativo al que corresponda la factura. Ello se entenderá sin perjuicio de las obligaciones que se puedan derivar de la normativa tributaria, tal como precisa el artículo 7.2 de la Ley 25/2013.

5. Registro contable de facturas y procedimiento de tramitación en las administraciones públicas

Las administraciones públicas, según el artículo 8 de la Ley 25/2013, tendrán que disponer de un registro contable de facturas que facilite su seguimiento, cuya gestión corresponderá al órgano o unidad administrativa que tenga atribuida la función de contabilidad.

En relación con el procedimiento de tramitación de facturas, el registro administrativo en el que se reciba la factura la remitirá inmediatamente a la oficina contable competente para la anotación en el registro contable de la factura (artículo 9.1 de la Ley 25/2013).

No obstante, hay que tener presente que el Estado, las comunidades autónomas y los municipios de Madrid y Barcelona podrán excluir reglamentariamente de esta obligación de anotación en el registro contable a las facturas cuyo importe sea de hasta 5.000 euros, así como las facturas emitidas por los proveedores a los servicios en el exterior de cualquier administración pública.

Tal como prevé el artículo 9.2 de la Ley 25/2013, la anotación de la factura en el registro contable de facturas dará lugar a la asignación del correspondiente código de identificación de dicha factura en el citado registro contable. En el caso de las facturas electrónicas dicho código será comunicado al punto general de entrada de facturas electrónicas.

Así, el órgano o unidad administrativa que tenga atribuida la función de contabilidad la remitirá o pondrá a disposición del órgano competente para tramitar, si procede, el procedimiento de conformidad con la entrega del bien o la prestación del servicio realizada por quien expidió la factura y proceder al resto de las actuaciones relativas al expediente de reconocimiento de la obligación, incluida,

5. Por orden ministerial se determinará el formato estructurado de la factura electrónica. La disposición adicional segunda de la Ley 25/2013 establece el formato que se aplicará a las facturas remitidas a la administración en tanto no se apruebe esta orden.

en su caso, la remisión al órgano de control competente a efectos de la preceptiva intervención previa (artículo 9.3 de la Ley 25/2013).

Finalmente, según el artículo 9.4 de la Ley 25/2013, una vez reconocida la obligación por el órgano competente que corresponda, la tramitación contable de la propuesta u orden de pago identificará la factura o facturas que son objeto de la propuesta, mediante los correspondientes códigos de identificación asignados en el registro contable de facturas.

En relación con el procedimiento para la tramitación de facturas, resultan clarificadoras algunas orientaciones que ha proporcionado al respecto el propio Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.⁶ Se indica, en relación con el papel que desempeña la oficina contable, que constituye el primer receptor de la factura para su control contable y remisión al órgano gestor. La oficina contable es el órgano competente para la gestión del registro contable de facturas, a la que corresponde recibir la factura desde el registro en el que la haya presentado el proveedor, anotar los datos de la factura en el registro contable de facturas y su distribución a los órganos gestores.

En este contexto, respecto a los posibles errores que pudieran existir en las facturas, según aclara este documento, la oficina contable identifica los errores contables y el órgano gestor identifica los demás errores, y se los comunican a la empresa. Es decir, la oficina contable detecta los errores que se deduzcan de datos incorrectos o no cumplimentados en la factura. El órgano gestor deberá detectar otros errores que se refieran a la prestación del proveedor o del fondo de la operación. La comunicación al proveedor, cuando dé lugar a la devolución de la factura, se hará por el procedimiento inverso al de su presentación, es decir, a través de la oficina contable y el registro en el que la presentó el proveedor.

A este respecto, cabe preguntarse cómo se resuelven las posibles incidencias. Pues bien, según clarifica el documento ministerial citado, tal como sucedía hasta el momento, el procedimiento de devolución de la factura se deberá efectuar por el proceso inverso al de su presentación, es decir, a través de la oficina contable y el registro en el que presentó la factura el proveedor. El órgano gestor es el encargado de informar a la empresa, como venía siendo habitual.

Asimismo, hay que tener presente que la empresa puede saber en qué fecha se ha producido el registro contable de su factura, pues el proveedor podrá consultar la anotación en el registro contable de facturas a través del punto general de entrada de facturas electrónicas, cuando la factura sea electrónica, y a través del registro administrativo, cuando se trate de facturas en papel.

Es importante, por lo tanto, destacar que el proveedor podrá comprobar el estado de su factura en todo el proceso desde el registro hasta el pago, ya que el punto general de entrada de facturas electrónicas devolverá el último estado que haya notificado la oficina contable destinataria directa de la factura electrónica (estados actualizados por la unidad tramitadora y la oficina contable). En el caso de facturas en papel, la consulta de los estados de la factura se hará a través del registro administrativo.

Por otra parte, se establece en el artículo 10 de la Ley 25/2013 que los órganos o unidades administrativas que tengan atribuida la función de contabilidad en las administraciones públicas efectuarán requerimientos periódicos de actuación respecto a las facturas pendientes de reconocimiento de obligación, que serán dirigidos a los órganos competentes. Además, elaborarán un informe trimestral con la relación de las facturas con respecto a las cuales hayan transcurrido más de tres meses desde que fueron anotadas y no se haya efectuado el reconocimiento de la obligación por los órganos competentes. Este informe será remitido dentro de los quince días siguientes a cada trimestre natural del año al órgano de control interno.

6. Efectos de la recepción de la factura, facultades de los órganos de control y colaboración con la Agencia Estatal de Administración Tributaria

La recepción de la factura en el punto general de entrada de facturas electrónicas y su anotación en el registro contable de facturas, según el artículo 11 de la Ley 25/2013, tendrá

6. Véase el documento titulado «FAQ sobre la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de Impulso de la Factura Electrónica y Creación del Registro Contable de Facturas en el Sector Público», Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, Madrid, 2014, págs. 7-9.

únicamente los efectos que de acuerdo con la citada Ley 30/1992, de 26 de noviembre, se deriven de su presentación en un registro administrativo.

En cuanto a las facultades y obligaciones de los órganos de control interno, dispone el artículo 12 de la Ley 25/2013 que la Intervención General de la Administración del Estado y los órganos de control equivalentes en los ámbitos autonómico y local tendrán acceso a la documentación justificativa, a la información que conste en el registro contable de facturas, y a la contabilidad en cualquier momento. Anualmente, el órgano de control interno elaborará un informe en el que evaluará el cumplimiento de la normativa en materia de morosidad. En el caso de las entidades locales, este informe será elevado al pleno.

Y el artículo 13 de la Ley 25/2013 establece que los registros contables de facturas remitirán a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por vía telemática, la información sobre las facturas recibidas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y de facturación cuyo control le corresponda.

7. Validez de la factura electrónica, efectos tributarios e intercambio de información

La factura electrónica prevista en esta Ley 25/2013 y su normativa de desarrollo, según la disposición adicional tercera, será válida y tendrá los mismos efectos tributarios que la factura en soporte papel. En particular, podrá ser utilizada como justificante a efectos de permitir la deducibilidad de la operación de conformidad con la normativa de cada tributo y lo dispuesto en el artículo 106 de la LGT (normas sobre medios y valoración de la prueba).

La disposición adicional cuarta de la Ley 25/2013 establece que la Agencia Estatal de Administración Tributaria, los órganos de recaudación de la comunidades autónomas y entidades locales, la Tesorería General de la Seguridad Social y los órganos pagadores de las administraciones públicas intercambiarán la información sobre deudores de las administraciones y los pagos a estos con el objeto de realizar las actuaciones de embargo o compensación que procedan.

A estos efectos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria creará y administrará la plataforma informática

para el desarrollo de los intercambios de información y las actuaciones de gestión recaudatoria previstas en esta disposición.

8. Factura electrónica en las empresas que presten servicios de especial trascendencia

La disposición final segunda de la Ley 25/2013 introduce un nuevo artículo 2 bis en la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, en el que se establece que las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica (reguladas en el artículo 2.2 de la citada Ley 56/2007: fundamentalmente, compañías de suministro de electricidad, agua, gas, telecomunicaciones, entidades financieras, aseguradoras, grandes superficies, transportes y agencias de viaje) deberán expedir y remitir facturas electrónicas en sus relaciones con empresas y particulares que acepten recibirlas o que las hayan solicitado expresamente. Este deber es independiente del tamaño de su plantilla o de su volumen anual de operaciones.

No obstante, las agencias de viaje, los servicios de transporte y las actividades de comercio al por menor solo están obligadas a emitir facturas electrónicas en los términos previstos en el párrafo anterior cuando la contratación se haya llevado a cabo por medios electrónicos.

Las obligaciones previstas en este artículo no serán exigibles hasta el 15 de enero de 2015.

Es importante subrayar que el Gobierno podrá ampliar el ámbito de aplicación de este artículo a empresas o entidades que no presten al público en general servicios de especial trascendencia económica en los casos en que se considere que deban tener una interlocución telemática con sus clientes o usuarios, por la naturaleza de los servicios que prestan, y emitan un número elevado de facturas.

En este sentido, las empresas prestadoras de servicios deberán facilitar acceso a los programas necesarios para que los usuarios puedan leer, copiar, descargar e imprimir la factura electrónica de forma gratuita sin tener que acudir a otras fuentes para proveerse de las aplicaciones necesarias para ello. Y deberán habilitar procedimientos sencillos y gratuitos para que los usuarios puedan revocar el consentimiento

dado a la recepción de facturas electrónicas en cualquier momento.

9. Eficacia ejecutiva de la factura electrónica

La disposición final segunda de la Ley 25/2013 también introduce un nuevo artículo 2 ter en la citada Ley 56/2007, en el que se establece que la factura electrónica podrá pagarse mediante adeudo domiciliado si se incluye en la correspondiente extensión el identificador de cuenta de pago del deudor y en un anexo el documento que acredite el consentimiento del deudor a que se refiere la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de Servicios de Pago.

Asimismo, las facturas electrónicas llevarán aparejada ejecución si las partes así lo acuerdan expresamente. En ese caso, su carácter de título ejecutivo deberá figurar

en la factura y el acuerdo firmado entre las partes por el que el deudor acepte dotar de eficacia ejecutiva a cada factura, en un anexo. En dicho acuerdo se hará referencia a la relación subyacente que haya originado la emisión de la factura.

La falta de pago de la factura que reúna estos requisitos, acreditada fehacientemente o, en su caso, mediante la oportuna declaración emitida por la entidad domiciliaria, faculta al acreedor para instar su pago mediante el ejercicio de una acción ejecutiva de las previstas en el artículo 517 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil.

También es importante destacar que en las relaciones con consumidores y usuarios, la factura electrónica no podrá tener eficacia ejecutiva. Y que lo dispuesto en este artículo 2 ter de la citada Ley 56/2007 no será aplicable al pago de las facturas que tengan por destinatarios a los órganos, organismos y entidades integrantes del sector público.

Bibliografía

- DELGADO GARCÍA, Ana María (2012). «Los medios electrónicos y las obligaciones formales en el ámbito tributario». *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*. N.º 28.
- MARTOS GARCÍA, Juan Jesús (2011). «La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura». *Revista Internet, Derecho y Política*. N.º 12.
- OLIVER CUELLO, Rafael (2012). *Internet y tributos* Barcelona: Bosch.

Cita recomendada

DELGADO GARCÍA, Ana María (2014). «La regulación de la factura electrónica en el sector público». En: «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 18, pág. 97-107. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].

<<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-delgado/n18-delgado-es>>

<<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2306>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre la autora

Ana María Delgado
adelgadoga@uoc.edu

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Directora de los Estudios de Derecho y Ciencia Política
Directora del máster universitario de Fiscalidad.
Área de especialización: Derecho financiero y tributario

Estudios de Derecho y Ciencia Política
Universitat Oberta de Catalunya

Edificio Barcelona Growth Center
c/ Roc Boronat, 117
08018 Barcelona
www.uoc.edu