



TREBALL FINAL DE MÀSTER
ASSESSORIAL FISCAL

Semestre oct14-mar15

***La fiscalitat en el comerç electrònic d'obres escrites
en format digital i en paper, en el marc d'una activitat
d'auto-publicació per part dels propis autors***

Màster en Fiscalitat

Treball Final en Assessoria fiscal

Alan Ward Koeck

Director: Rafael Oliver Cuello

Abstract

Technical advances made during the last decade have rendered possible the use of Information and Communication Technologies to enable the distribution of works of literature over the Internet by the author him- or herself, a process known as self-publishing. Such a distribution may take place both in digital form and as hard-copy, in most cases through a previously existing electronic publishing and distribution platform. In this work, a case study is drawn up in which the implications of the activity of an author resident in Spain and selling his work over the Internet to customers in both Spain and other European countries are considered from the point of view of taxation.

The main questions addressed are in the first place how to qualify the goods sold from a legal point of view. This has its importance due to the different ways in which imposition is handled in international bilateral agreements on avoiding double taxation, with a general distinction between the importing of physical goods and the licensing of intangible assets such as the use of literary works.

Once this aspect is decided, it shall be examined in which country or countries the author should pay income tax, and following what criteria this tax is to be calculated. The basic choice shall be between the country of residence of the author, as counter-posed to the country in which income is obtained.

A further question is in which country or countries the distribution platform should pay company tax as a business or incorporated society. Such platforms may not only hold American tax residency through their incorporation in the United States, but may also conduct business through subsidiary companies domiciled in European countries, some of which may in certain circumstances be considered tax havens such as the Luxembourg.

Finally, the question of which forms of indirect taxation the customer must support is essential to plan distribution schemes and to set customer prices correctly. Such taxation will in most cases limit itself to sales tax, although customs duties arising when physical works cross state frontiers may also be considered.

Keywords

Self-publishing, electronic publishing and distribution, income tax, company tax, tax residency, sales tax.

Índex de continguts

Abstract.....	2
Keywords.....	3
Índex de figures.....	6
Introducció.....	7
Descripció del supòsit de fet.....	9
1 L'activitat d'auto-publicació.....	9
2 La relació amb els professionals que intervenen.....	10
3 Residència de les plataformes de distribució.....	12
4 Conseqüències fiscals de la nova distribució de responsabilitats.....	13
Qualificació del servei prestat.....	16
1 Plantejament del problema.....	16
2 Venda de llibres físics: implicacions fiscals.....	17
3 Venda de llibres electrònics: implicacions fiscals.....	17
4 Qualificació de la comercialització de llibres electrònics.....	18
5 El paper de la plataforma de distribució.....	21
Imposició dels ingressos de l'autor.....	23
1 Localització geogràfica del fet imposable.....	23
2 Qualificació dels ingressos per l'IRPF.....	24
3 Pràctica de retencions a Espanya.....	25
4 Eventual pràctica de retencions al país de residència de la plataforma.....	27
5 La problemàtica entre imposició dels ingressos com resident o com no resident.....	30
Imposició dels ingressos de la plataforma de distribució.....	32
1 Conseqüències pràctiques de la imposició sobre la plataforma de distribució.....	32
2 Lloc en què té lloc la comercialització del producte.....	32
3 Existència d'establiment permanent en territori espanyol.....	34
Imposició indirecta sobre l'acte de compravenda.....	36
1 Situació inicial: imposició indirecta en el país de residència (del comerciant).....	36
2 Imposició indirecta en el país de la font (del consumidor).....	38
3 Efectes de la nova regulació de la imposició indirecta.....	39

4 Efectes sobre la neutralitat de condicions d'operació de les plataformes de distribució...	40
5 Alguns punts específics referent a la gestió de l'impost.....	42
Conclusions.....	44
Bibliografia.....	46
1 Manuals i fonts d'informació.....	46
2 Texts normatius consultats.....	48
3 Jurisprudència i fonts doctrinals.....	49

Índex de figures

Figura 1: Responsabilitats dels actors durant el cicle de producció de l'obra literària.....	10
Figura 2: Serveis professionals (opcionals) subministrats per la plataforma de distribució.....	11
Figura 3: Document informatiu de les vendes de llibres en format electrònic.....	22
Figura 4: Tràmits associats a la pràctica de retencions per l'IRPF. Agència Tributària.....	26
Figura 5: Formulari declarant l'aplicabilitat d'un CDI als ingressos d'un autor, destinat al IRS dels Estats-Units.....	29
Figura 6: Factura emesa a Alemanya, per béns lliurats a l'Estat espanyol.....	37
Figura 7: Carta notificant a l'autor el canvi de criteri en l'aplicació d'IVA en les vendes internacionals, a partir del dia 01.01.2015.....	40

Introducció

Si bé les noves tecnologies es van començar a aplicar àmpliament al procés de publicació de llibres a finals del segle XX a través de la informatització de la maquetació, del disseny gràfic i dels processos de fabricació de llibres físics, en aquest principi del segle XXI assistim a una doble tendència que porta més enllà la connexió entre noves tecnologies i el món editorial. D'una banda, la comercialització dels llibres físics es fa cada vegada més a través de mitjans electrònics, i de l'altra l'objecte comercialitzat està perdent les seves característiques físiques per passar a ser venut en el format de llibre electrònic.

En un article de Jeff BERCOVICI per Forbes Magazine¹ de principis de l'any 2014, se'ns presenten dues dades concretes al respecte. D'una banda, resulta que els ingressos d'Amazon per la venda de llibres per l'any 2013 pugen a 5,25 mil milions de dòlars, 7% dels seus ingressos totals. Amazon és doncs la més gran llibreria del món. Per altra banda, entre aquestes vendes la proporció del llibre electrònic arriba fins a 19,5%, aproximadament dos terços del mercat mundial i en constant expansió.

Malauradament, tal com se'ns recorda a la Introducció dels materials docents de l'assignatura *Fiscalitat a Internet* d'aquest Màster², aquesta expansió i evolució del comerç electrònic

"des d'un punt de vista tributari comença a generar els primers problemes, però les solucions normatives encara es troben, en general, en una fase inicial d'aplicació."

¹ Jeff BERCOVICI, "Amazon vs. Book Publishers, By The Numbers." Forbes Magazine Online, 10.02.2014. URL: <http://www.forbes.com/sites/jeffbercovici/2014/02/10/amazon-vs-book-publishers-by-the-numbers/> (Data de consulta: 30.11.2014)

² Ana María DELGADO GARCÍA i Rafael OLIVER CUELLO, *Fiscalitat a Internet*. Fundació Universitat Oberta de Catalunya, 2012.

La situació es complica més quan les noves tecnologies permeten als mateixos autors assumir una part de les tasques que tradicionalment constituïen el domini de les editorials: l'edició, la maquetació, i fins a cert punt la comercialització de les seves obres.

En aquest context, el tractament fiscal del fenomen de nova aparició de l'auto-publicació per part dels mateixos autors ha de contemplar l'aplicació dels impostos existents als nous processos editorials en els seus diversos fases, amb l'agreujant que en cadascuna de les fases pot intervenir un element d'internacionalització tant respecte a la producció del fet com respecte a la residència fiscal de les persones físiques i jurídiques que intervenen.

En aquest estudi, es començarà per descriure la situació de referència, centrada en un autor resident fiscal espanyol que auto-publiqui llibres a través d'una plataforma editorial multinacional. Les seves vendes es podran produir tant en territori espanyol, com en d'altres països dins i fora de la Unió Europea. Després es tractarà el problema de la qualificació de la prestació oferta al consumidor, com a compravenda de bé o bé com a prestació de servei.

El cos principal del nostre estudi se centrarà en la generació dels fluxos econòmics i la producció dels fets rellevants del punt de vista impositiu. Per una millor sistematització del treball, es tractaran en l'ordre següent, tot i que en la realitat es puguin produir en un ordre temporal divers:

- percepció d'ingressos per part de l'autor del llibre;
- percepció de remuneració pels seus serveis per la plataforma de comercialització que dona suport tècnic al procés d'auto-publicació;
- venda del producte al consumidor final, amb la imposició indirecte corresponent.

Finalment, d'ensems amb les conclusions s'analitzaran les opcions que el mateix autor pugui tenir per tal de minimitzar la càrrega fiscal que pesi sobre la seva activitat d'auto-publicació.

Descripció del supòsit de fet

En aquest estudi, ens centrarem en l'activitat d'auto-publicació per part d'un autor resident fiscal espanyol, que publiqui llibres en format físic o electrònic a través d'una plataforma editorial multinacional. Les seves vendes es poden produir tant en territori espanyol, com en d'altres països dins i fora de la Unió Europea.

1 L'activitat d'auto-publicació

L'activitat d'auto-publicació de llibres comporta diferents fases tècniques en la realització de l'obra i en la seva comercialització, que comprenen:

- i. La redacció de l'obra.
- ii. La seva correcció del punt de vista de la llengua, com també de l'estil.
- iii. La maquetació del text, i la preparació dels elements gràfics: imatges, taules, portades i contra-portades, etc.
- iv. La preparació de la posada en venda, redacció dels textos publicitaris, etc.
- v. Efectuar el dipòsit legal i l'obtenció del codi ISBN.
- vi. La comercialització de l'obra.
- vii. En el cas d'una obra en suport físic, la impressió sobre demanda i enviament al comprador.
- viii. En el cas d'una obra purament digital, el lliurament o posada a disposició del comprador emprant mitjans telemàtics.

En el món de la publicació tradicional, aquestes etapes poden ser dutes a terme per professionals diferents, sota l'organització de l'Editorial que és qui assumeix la direcció general del projecte. En el camp de l'auto-publicació, es podria pretendre que és el

mateix autor qui assumeix aquest paper, a més del que li correspon de la creació pròpiament dita. Però en realitat, les coses poden ser lleugerament més complexes tal com s'observa en la Figura 1.

Publicació tradicional	Auto-publicació
(i) = Autor	(i) = Autor
(ii) = Corrector de llengua, editorial	(ii) = Autor
(iii) = Dissenyador gràfic	(iii) = Autor
(iv) = Publicitari	(iv) = Autor
(v) = Editorial	(v) = Plataforma de distribució
(vi) = Llibreria	(vi) = Plataforma de distribució
(vii) = Impressor	(vii) = Plataforma de distribució
(viii) = -no es presenta-	(viii) = Plataforma de distribució

Figura 1: Responsabilitats dels actors durant el cicle de producció de l'obra literària.

2 La relació amb els professionals que intervenen

És especialment interessant notar que en una publicació tradicional, l'autor sol actuar en la mateixa capacitat que la majoria del altres professionals (corrector, dissenyador, publicitari), com a prestadors de serveis contractats per l'editorial. Reflex d'aquest fet és el pagament a l'autor d'una comissió per avançada per part de l'editorial.

Però en el cas de l'auto-publicació, és l'autor que assumeix l'organització del projecte, que des del punt de vista econòmic es desenvolupa en gran mesura als seus propis riscos i perills. En les etapes (ii) a (iv), pot ser que la plataforma li proporcioni eines o consells, àdhuc a través d'una intervenció humana. Ara bé, aquests són serveis sol·licitats per l'autor i la plataforma els li presta contra retribució (cf. Figura 2).

Professional Services for Every Step of the Publishing Process
 Create a tailor-made publishing solution for your book, mixing and matching our professional book design, editing, and marketing services to meet your individual needs and budget. [Contact us](#) to get started!

Want to learn more about our professional publishing services? [Contact Us](#)

Editing	Layout & Design	Kindle	Marketing
Editing Services <p>Copyediting A professional editor will review your manuscript and give you suggested corrections for grammar, spelling, punctuation, and correct any typos present in the text.</p> <p>Line Editing A professional editor will review your manuscript and provide recommendations for improving the structure and flow, as well as review for consistency in grammar, spelling, and punctuation.</p>		Multi-Round Editing <p>Editing Package Professional editors will provide two rounds of editing. The first round will focus on strengthening the content of your manuscript, while the second round will fine-tune the technical elements such as grammar, punctuation, and spelling.</p> <p>Editing Package Plus Professional editors will provide three rounds of editing. The first two rounds will focus on strengthening the content of your manuscript, while the final round will fine-tune the technical elements such as grammar, punctuation, and spelling.</p>	

Figura 2: Serveis professionals (opcionals) subministrats per la plataforma de distribució.

En les etapes de (v) a (vii) o bé de (v) a (viii), la relació és diferent ja que en aquest cas és la plataforma de distribució comercialitza els béns o serveis seguint els seus propis criteris; és perfectament possible que la plataforma refusi la inclusió de certes obres o de les obres de certs autors en la seva oferta comercial, i en realitat se sol prendre cura d'incloure una clàusula a aquest efecte en les condicions generals. Per exemple, en el cas del portal web <https://kdp.amazon.com/> de la Kindle Direct Publishing, Inc. (KDP), societat filial d'Amazon que permet als autors publicar llibres electrònics que seran disponible per usuaris del dispositiu de lectura Kindle, llegim:

"5.1.3 Digital Book Rejection. We are entitled to determine what content we accept and distribute through the Program in our sole discretion."³

Així, no es pot dir que la plataforma obri seguint les indicacions de l'autor, ni actui com el seu agent comercial. Veiem que segons aquesta estructura del procés d'auto-publicació, en un primer temps és la plataforma que presta un servei a l'autor, mentre que en un segon temps actua de manera independent en un paper que recorda el de la llibreria en el circuit més tradicional.

³ Kindle Publishing Program, *Kindle Direct Publishing Terms of Service*. Amazon.com, Inc., 1996-2014. URL: <https://kdp-eu.amazon.com/agreement> (Data de consulta: 07.12.2014)

3 Residència de les plataformes de distribució

Pel que se sap, les plataformes de distribució són gairebé totes empreses multinacionals d'origen nord-americana. Com a tals, en un primer moment la seva clientela haurà estat constituïda, sobretot, per autors de llengua anglesa (podem pensar a americans, però també a anglesos o d'altres), dirigint-se igualment en gran part al mercat de llibres en llengua anglesa.

Ara bé, aprofitant l'accessibilitat del servei prestat a través de les plataformes en línia, sembla que el ventall de nacionalitats dels autors s'hagi ampliat considerablement – tot i que la consulta dels noms i cognoms dels autors publicats encara deixa veure un clar desequilibri cap al món angloparlant. Malgrat això, hem de deduir que la residència dels autors (i també la fiscal) engloba avui en dia una certa gama de països, entre els quals es pot presentar perfectament la residència a l'Estat espanyol, tal com és l'objecte del present estudi.

Per altra banda, les mateixes plataformes (Amazon i la seva filial CreateSpace, Barnes & Noble, o àdhuc Apple pel que fa als llibres electrònics) solen ser entitats d'origen nord-americana. Així, en les condicions generals de Kindle Direct Publishing, Inc., trobem:

This agreement [...] is a binding agreement between the individual [...] and each Amazon party. The "Amazon parties" are, individually, Amazon Digital Services, Inc., Amazon Media EU S.à.r.l., Amazon Services International, Inc., Amazon Serviços de Varejo do Brasil Ltda., Amazon Mexico Services, Inc., Amazon Australia Services, Inc., and each other Amazon affiliate that joins as a party to this Agreement.

Notem la presència d'una "constel·lació" de societats filials, sense que sigui gaire clar per l'autor exactament amb qui està contractant.

Al mateix temps, les plataformes de comercialització són conegudes per haver adquirit una dimensió multinacional i que, avui en dia, treballen en gran mesura a través de filials creats en altres països. Així, si consultem l'apartat "Información corporativa" del portal de vendes pel mercat espanyol <http://amazon.es>, obtenim la informació següent:

"Amazon.es abrió sus puertas virtuales en 2011. [...]
Amazon EU SARL es una sociedad de responsabilidad limitada de derecho luxemburgués.
Número de registro en Luxemburgo: B-0101818
5 Rue Plaetis, L-2338 Luxemburgo
Registro de IVA LU 20260743"

Notem que l'empresa "Amazon EU SARL", dedicada a la comercialització al mercat espanyol, és distinta de la filial europea de publicació d'Amazon (del programa KDP) "Amazon Media EU SARL" – tot i compartir adreça i números de telèfon al Luxemburg.

Veiem doncs que una mateixa plataforma pot "jugar sobre diversos terrenys", fent ús de la residència fiscal més adequada en funció del moment del procés en què es troba.

Finalment, els consumidors de serveis prestats a través de l'Internet també es poden trobar situats en llocs geogràfics diversos, ja que el lliurament dels béns físics es poden efectuar a través de serveis de correu, i el dels béns electrònics directament a través de la plataforma. Essent realistes i atenent a les dimensions respectives dels mercats de lectors corresponents, podem pensar que la majoria dels clients de llibres auto-publicats en llengua anglesa es poden trobar sobretot en països d'expressió anglesa⁴. Per altra banda, els llibres publicats en llengua castellana poden interessar no només el mercat pròpiament espanyol, sinó també el d'Amèrica llatina. Així, es presenta un element d'internacionalització també al moment d'efectuar l'adquisició per part dels clients de l'autor objecte del present treball.

4 Conseqüències fiscals de la nova distribució de responsabilitats

En resum, podem dir que el fenomen de la auto-publicació de llibres a través d'Internet trenca l'esquema tradicional de responsabilitats en el procés editorial, ja que serà el mateix autor que ordenarà en gran part el procés de producció i ja no l'editorial. Per altra banda, els tres actors principals del circuit econòmic es poden situar en llocs geogràfics diversos, i doncs amb residències fiscals igualment variats.

⁴ Incloent-hi antigues colònies com la Índia, de notable potencial demogràfic i de lectors.

Arribats a aquest punt, comença a perfilar-se la possibilitat de conflictes positius entre els diferents estats a nivell de la imposició de cada etapa de la cadena. Essent tres les etapes principals (redacció per l'autor, maquetació i comercialització per la plataforma), es poden produir les divergències sobre la localització de fet generador de l'impost en tres moments:

1. En el moment en què **l'autor cobra de la venda** dels llibres, ja que l'autor pot tenir una residència fiscal espanyola, per exemple, i la plataforma una d'americana. En principi, els rendiments es podrien veure imposats tant a Espanya com als Estats Units.
2. En el moment en què **la plataforma efectua beneficis**, es pot dir que una part d'aquests beneficis s'han produït en el país de residència de la plataforma. Però si l'autor del llibre té residència a l'Estat espanyol, i l'adquirent del llibre també, es podria pensar en una lògica voluntat d'imposició dels rendiments socials també a l'Estat espanyol.
3. En en **moment de la venda**, ja que com qualsevol operació d'aquest tipus sol ser objecte d'imposició indirecte. Aquí també es presenta el ja tradicional debat entre imposició en el país de la font (país en què resideix el comprador), o bé en el país de residència del que percep les rendes per la venda (país de residència fiscal de la plataforma? o de l'autor?).

D'aquesta manera, veiem que caldrà tenir en compte els possibles Convenis de no-doble imposició (CDIs) corresponents. Ara bé, tal com recorden FERRER GRAU i GARCÍA LÓPEZ:

"La interpretación de los CDIs constituye un proceso complejo, pues no sólo supone determinar el sentido de una norma, sino que hay que tener en cuenta dos tipos de normas: las normas propias del Derecho tributario internacional y las normas internas de los Estados firmantes." ⁵

Així, en alguns punts concrets haurem de tenir present no només la legislació espanyola, sinó també la dels altres països, segons s'escaigui.

⁵ Vicente P. FERRER GRAU, Rosa María GARCÍA LÓPEZ, *La fiscalidad internacional*. Fundación para la Investigación Juan Manuel Flores Jimeno, 2012.

En realitat, el fet que molts dels països en qüestió formin part de la Unió Europea ens podrà facilitar la tasca. En efecte, existeix una normativa europea (en forma sobretot de Directives) que unifica en gran part el tractament fiscal d'operacions intra-comunitàries. Tal com es veurà en el moment de tractar la imposició indirecta, aquesta normativa s'ha estès fins a les operacions dutes a terme a través de plataformes electròniques. Segons l'últim estudi de la UE sobre aquest tema del que tenim coneixement:

"The fundamentals are now in the EU27+ countries to a large extent in place." ⁶

Per aquest motiu, la principal dificultat que es pot preveure a nivell normatiu no serà a Europa, sinó referent a la legislació fiscal americana que presenta les pròpies idiosincràsies.

⁶ European Commission, Directorate General for Information Society and Media, *Digitizing Public Services in Europe: Putting ambition into action. 9th Benchmark Measurement*. Prepared by Capgemini, IDC, Rand Europe, Sogeti and DTi, December 2010.

Qualificació del servei prestat

1 Plantejament del problema

La qualificació del servei prestat per l'autor o per la plataforma de distribució al client final té la seva importància des del punt de vista fiscal. És així perquè en el model OCDE de conveni de no doble imposició internacional⁷ es tracta de manera diferenciada d'una banda les rendes d'activitats econòmiques ("Business profits", article 7), i de l'altra banda les rendes que provinguin de cànons ("Royalties", article 12).

Tot i que aquest model de conveni no té força vinculant als Estats, en la pràctica molts dels convenis de no-doble imposició (CDIs) signats per l'Estat Espanyol sí segueixen de prop les seves estipulacions i, com recorden DELGADO i OLIVER⁸:

"els tractats internacionals tenen primacia sobre la normativa interna."

Segons el tipus de renda de què es tracti, podran ser imposades sigui per l'estat en què es produeixen (estat de la font), sigui per l'estat en què resideix el perceptor de les rendes (estat de residència).

Tractant-se en el nostre cas de la venda de llibres, aquesta activitat es pot desglossar en dos aspectes diferenciats:

- a) Fabricació i venda de llibres físics.
- b) Elaboració i venda de llibres electrònics.

⁷ OCDE, *Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital*, 2014.

⁸ Ana María DELGADO GARCÍA i Rafael OLIVER CUELLO, *Fiscalitat a Internet*. Fundació Universitat Oberta de Catalunya, 2012. Part 1, "Aspectes generals".

2 Venda de llibres físics: implicacions fiscals

L'activitat de venda de llibres físics no presenta, en principi, gaire dificultats interpretatius ja que es pot subsumir en un procés industrial de fabricació i distribució clàssica. De cara a l'aplicació de CDIs, si acceptem que aquest procés de fabricació i la venda posterior dels articles fabricats es poden qualificar com a "carrying on of business" per part d'un empresari en el sentit de l'article 3 "General definitions" del model, aleshores les rendes que se'n derivin es podran qualificar com a "Business profits" i s'aplicarà l'article 7 (o article equivalent de cada conveni): s'imposaran els beneficis de l'autor o de la plataforma de distribució en el seu país de residència fiscal respectiu, llevat que actuïn a través d'establiment permanent en un altre Estat.

Aquesta última condició té la seva importància, sobretot quan es tracta d'una plataforma de distribució operant mitjançant establiment permanent.

3 Venda de llibres electrònics: implicacions fiscals

Per contra, tractant-se de dels llibres electrònics, la qüestió pot ser més complexa. En efecte, si considerem que estem davant del lliurament d'un bé (si bé en un format electrònic o "virtual"), aleshores es pot seguir el mateix raonament i arribar a idèntiques conclusions que pels llibres físics.

Però, també existeix un altre enfocament, que consisteix en dir que no s'està lliurant en absolut un bé al consumidor ja que lliurar un bé té, en la seva acceptació més habitual, una connotació de reserva de domini de caràcter exclusiu sobre l'article en qüestió. Tan sols es podran entregar tants exemplars d'un llibre físics com dels que es disposin al magatzem.

Al contrari, quan es lliura *una còpia* del fitxer d'un llibre electrònic a un consumidor donat, aquesta entrega no impedeix lliurar una segona o ulteriors còpies del mateix fitxer a altres consumidors -a tants altres consumidors com es vulgui, sense limitació física- mancant doncs la nota d'exclusivitat necessària per a poder concloure a l'efectivitat de lliurament d'un bé.

Aquest segon enfocament consisteix doncs en considerar el lliurament d'una còpia d'un llibre electrònic com a l'atorgament d'un dret d'ús, en règim de no-exclusivitat, d'un bé immaterial. Essent així la qualificació, el rendiment que se n'obtingui no té cabuda dins la

categoria general del "Business profits" del model de conveni, sinó que s'hauria de qualificar com a cànon o dret d'ús, i en conseqüència aplicar per la seva especialitat el que disposa l'article 12 "Royalties" del model (o article equivalent de cada conveni concret). Notem que la definició de "Royalties" que es fa en aquest article és específicament aplicable al cas del llibre electrònic, ja que es defineix de la manera següent:

"The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, **any copyright of literary, artistic or scientific work** including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience." (article 12.2)

Les seves disposicions a nivell fiscal són distintes del plantejament anterior, ja que en aquest cas es disposa la imposició dels rendiments **exclusivament** en l'estat de residència del seu perceptor, sense que es permeti la seva imposició en l'estat de residència d'un eventual establiment permanent.

4 Qualificació de la comercialització de llibres electrònics

Pels motius exposats en la secció anterior, arribar a qualificar la "venda" de llibres electrònics com a compravenda de béns, o alternativament com a cessió de drets no exclusius d'ús de la propietat intel·lectual, té les seves conseqüències fiscals.

Ara bé, els textos normatius no ens ajuden en operar aquesta distinció. En efecte, es poden trobar diferents fonts de dret que tractin dels serveis prestats a través de mitjans electrònics, com per exemple la Llei 34/2002, d'11 de juliol, de Serveis de la Societat de la Informació i del Comerç Electrònic (LSSI), la Llei 32/2003, de 3 de novembre, General de Telecomunicacions (LGT), la Llei 7/1996, d'1 de gener, d'Ordenació del comerç minorista (LOCM) o, com és lògic en aquesta matèria, la Llei Orgànica 15/1999 de 13 de desembre de Protecció de Dades de Caràcter Personal (LOPD). Però cap d'aquests textos opera una definició clara del que és un llibre electrònic, ni del seu tractament.

Pel que fa a la normativa reguladora de la matèria pròpiament fiscal, la única distinció clara es pot trobar dins la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit. Tal com recorda el Programa Informa⁹, els articles 90.1 i 91.2 de la Llei conjuntament imposen IVA als llibres físics al tipus reduït del 4%. Pel que fa als llibres electrònics, perquè puguin gaudir d'aquest tipus:

"es necesario que los libros electrónicos se incorporen a un soporte físico"

Altrament i pel que fa als llibres electrònics distribuïts a través de la xarxa, s'aplicarà el tipus general de 21% ja que:

"no es posible, de acuerdo con el artículo 98.2 de la Directiva2006/112/CE, que los servicios electrónicos tributen a tipos reducidos."

Queda doncs clar que, tant per l'aplicació de la normativa europea com del punt de vista de la doctrina administrativa, s'opera una clara distinció entre el llibre com a suport físic i el llibre electrònic, amb les implicacions fiscals conseqüents.

Aquesta línia és constant i fruit, visiblement, del plantejament d'una qüestió que ha obligat a recórrer a una reflexió profunda, tornant en alguns casos fins als fonaments descriptius de l'objecte de la polèmica. Així, en la Consulta Vinculant CV 2048-12, de 25 d'octubre del 2012, Direcció General de Tributs no hesita a recórrer al *Diccionario de la Real Academia Española* per tal de disposar d'una definició clara del que és l'objecte "llibre":

"Por otra parte, las dos primeras acepciones del Diccionario de la Real Academia Española definen la palabra "libro" como sigue:

"1. m. Conjunto de muchas hojas de papel u otro material semejante que, encuadernadas, forman volumen.

2. m. Obra científica, literaria o de cualquiera otra índole con extensión suficiente para formar volumen, que puede aparecer impresa o en otro soporte".

⁹ AEAT, *Relación de consultas del Programa Informa sobre nuevos tipos impositivos en relación con material escolar*, set. 2012.

A partir d'aquesta definició, la mateixa CV continua indicant que:

"el soporte físico en el que aparezca el libro es indiferente para que sea considerado como tal, siempre que se trate una obra científica, literaria o de cualquier otra índole con extensión suficiente para formar volumen. En particular, la Ley 10/2007 incluye dentro de este concepto a los libros electrónicos."

Aquesta línia és coherent amb l'anterior Consulta Vinculant CV 1698-11, d'1 de juliol del 2011, que indicava:

"se aplicará en todo caso el tipo general del 18 por ciento, entre otros, a los siguientes bienes y servicios:

1. **Servicios prestados por vía electrónica**, esto es, aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento.

[...]

5. Servicios de acceso a **libros de texto en formato digital** alojados en servidores de Entes públicos o de colegios."

La doctrina administrativa es pot recull doncs de la manera següent:

- El llibre electrònic sí es pot considerar com a "llibre". Si s'opera una distinció entre llibre electrònic i llibre físic, no pot ser per la seva naturalesa intrínseca.
- Pel que fa a aplicació d'IVA, el que importa és el fet que sigui distribuït en format "purament electrònic" (a través de la xarxa), o bé en un suport físic (CD-ROM).

En el nostre cas d'estudi, es tractarà tan sols el cas de la distribució a través de la xarxa, ja que es pot considerar que la distribució de textos escrits a través de CD-ROM o altres suports físics (pendrives) és, avui en dia, minoritari dins del comerç editorial.

5 El paper de la plataforma de distribució

Tractant-se de continguts electrònics distribuïts a través d'una xarxa, el paper de la plataforma de distribució dins la comercialització de l'obra es pot posar en paral·lel al que tindria una plataforma de comercialització d'altres tipus de continguts electrònics: la música o el vídeo.

- En tots els casos, es tracta de la comercialització de propietat intel·lectual, fruit en primer lloc d'una creació artística o literària.
- En cada cas, el que s'està comercialitzant és un ús no exclusiu del bé.
- El consumidor té accés al bé a través d'una plataforma electrònica, essencialment un portal a Internet¹⁰.

Es tracta doncs d'un servei a través del qual l'autor (o titular dels drets) delega la comercialització a una plataforma comercial.

Ens podríem plantejar el dubte de saber si aquest servei es pot assimilar a una societat de gestió col·lectiva, similar al que succeeix per la comercialització de la música. Com recorden CASAS i XALABARDER:

"Sovint, els autors i els titulars han confiat els seus drets a entitats de gestió [...] associacions formades pels mateixos autors o titulars de drets: artistes, productors, editors, etc. Aquestes entitats són capaces d'actuar amb eficàcia en l'àmbit mundial en virtut dels acords de cooperació recíproca que tenen subscrits amb les entitats d'altres països. Estan més o menys especialitzades segons el tipus d'obres (musicals, coreogràfiques, plàstiques) i titulars (autors, artistes, productors)." ¹¹

¹⁰ Tot i que certs serveis com Apple iTunes o Amazon Kindle presenten particularitats com l'ús de programari ("applications") específics, en essència s'estan fent servir els mateixos recursos tecnològics que per una navegació per Internet.

¹¹ Ramón CASAS VALLÉS i Raquel XALABARDER PLANTADA, "Propietat Intel·lectual", dins Ramón CASAS VALLÉS et al., *Dret d'Internet*, Fundació Universitat Oberta de Catalunya, 2011.

Ara bé, en el cas present no podem parlar d'una col·lectivització de l'oferta comercial ja que, si bé la plataforma de distribució obra pel compte de l'autor, ho fa en cada cas a títol individual. A nivell de la remuneració percebuda per l'autor, la tecnologia permet distingir en tot moment entre les vendes de cada títol i la individualització de les rendes (Figura 3).

DATUM	RECHNUNG	BETRAG	DISCOUNT	BETRAG
27-JUN-12	4287259	2,34	0,00	2,34
20-JUN-13	7590834	2,34	0,00	2,34
02-SEP-13	8443004	2,34	0,00	2,34

Figura 3: Document informatiu de les vendes de llibres en format electrònic.

No es pot assimilar, doncs, el paper de la plataforma de distribució a una forma de societat col·lectiva de representació o entitat de gestió. Tan sols se li pot assignar un rol de mer intermediari comercial, al menys pel que fa a la distribució de llibres en format electrònic.

En quant als llibres impresos sobre comanda i distribuïts en format físic, el seu rol és més complex ja que també intervé l'element de fabricació.

Imposició dels ingressos de l'autor

1 Localització geogràfica del fet imposable

La percepció d'ingressos per part d'un autor resident fiscal a l'Estat espanyol constitueix un fet imposable per l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF), en aplicació de l'art. 2 de la *Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'IRPF*. Aquest fet no obra la porta a divergències d'interpretació de la normativa quan aquest autor comercialitzi personalment les seves obres a l'Estat espanyol, per exemple a través d'una pàgina web personal o més indirectament a través de llibreries.

Malauradament, quan aquests ingressos es perceben a través d'una plataforma de distribució radicada fiscalment en territori dels Estats Units, la cosa es complica ja que l'autor rebrà ingressos en provenença de la plataforma. En una plataforma de referència, la d'Amazon, no n'hi ha cap esment concret en les condicions generals proposades a l'autor. Sembla que es doni per suposat que el lloc de contractació entre les parts és als Estats Units, ja que aquesta plataforma de distribució és radicada als Estats Units i que en les condicions generals sí que s'inclou la submissió expressa de les parts al dret americà en cas d'aparició de conflictes sobre la seva interpretació o aplicació:

"Applicable Law. The United States Federal Arbitration Act, applicable United States federal law, and the laws of the state of Washington, USA, without regard to principles of conflict of laws, will govern this Agreement and any dispute of any sort that might arise between you and Amazon relating to this Agreement or the Program. " ¹²

¹² Kindle Publishing Program, *Kindle Direct Publishing Terms of Service*. 1996-2014, Amazon.com, Inc. URL: <https://kdp-eu.amazon.com/agreement> (Data de consulta: 07.12.2014)

Podem estar segurs que la interpretació per part de la hisenda pública dels Estats-Units (Internal Revenue Service, IRS) serà que la localització geogràfica de la percepció de rendes per l'autor es du a terme en territori americà. D'aquesta manera, la percepció dels ingressos per l'autor constitueix fet imposable en territori espanyol seguint el criteri de residència, mentre que per la legislació fiscal americana, també constitueix fet imposable en territori americà en aplicació del criteri de la font, produint-se així el **conflicte positiu** en la imposició directa dels mateixos.

En el Conveni de no-Doble Imposició corresponent¹³, trobem en primer lloc a l'article 2 "Impuestos Comprendidos" l'aplicabilitat del text del conveni sobre l'IRPF a Espanya, així com els impostos federals sobre les rendes del Internal Revenue Code als Estats-Units. Però per altra banda, el tipus d'activitat és una mica més complex d'encabir dins la classificació d'aquest Conveni. En efecte, si l'activitat de l'autor fos la resposta a una comanda per part d'un editorial nord-americà, quedaria clara la seva qualificació dins l'art. 15 "Servicios Personales Independientes", ja que aquesta disposició esmenta explícitament les activitats independents de caràcter literaris. Per altra banda, si no acceptem aquesta classificació quan la iniciativa de la publicació és del mateix autor i no de la plataforma, seria més aviat d'aplicació el que disposa l'art. 23 "Otras rentas" del Conveni. En tot cas, sigui quina sigui la qualificació de les rendes a efectes d'aquest Conveni el resultat és el mateix: imposició de les rendes únicament per part de l'Estat de residència del que percep els ingressos, i així el conflicte positiu queda resolt a favor de l'Estat espanyol.

2 Qualificació dels ingressos per l'IRPF

Del punt de vista de la imposició directa espanyola, els ingressos rebuts per l'autor per les vendes de les seves obres es poden qualificar com a **ingressos d'activitats econòmiques**, ja que són el fruit d'activitats que es duen a terme organitzats pel mateix autor (art. 27.1 Llei 37/2006, "Rendimientos íntegros de actividades económicas") i sense el caràcter de dependència i d'alienat que seria necessari perquè fossin qualificables com a rendes del treball.

¹³ Conveni entre el Regne d'Espanya i els Estats-Units d'Amèrica per evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte als impostos sobre la renda, de 22 de febrer del 1990. (Data de publicació al BOE: 22 de desembre del 1990).

En aquest sentit, existeix una jurisprudència social fornida que permet distingir quan una obra és executada en règim d'activitat econòmic independent, o bé en règim de treball per altri. Un exemple en seria la sentència del TSJ de Navarra (Sala de lo Social, secció 1a) número 44/2004, de 23 febrer (JUR 2004\111969), que en el seu Fonament de Dret setè insisteix sobre el fet que "no se encuentran las notas de dependencia y ajenidad en su trabajo" per decidir que els suposats treballadors en aquell cas en realitat obraven amb independència de l'empresa que els contractava.

A partir d'aquesta qualificació, són d'aplicació als ingressos de l'autor les regles generals de càlcul (art. 28 Llei 35/2006, "Reglas generales de cálculo del rendimiento neto"), i en especial les disposicions de l'art. 30 "Normas para la determinación". En aquest respecte, pot ser interessant notar l'aplicabilitat de la modalitat simplificada quan els ingressos no superin els 600.000€ anuals, el que resulta del tot probable en el supòsit del nostre estudi.

També pot ser interessant notar la possibilitat d'aplicar certes reduccions, tal com la prevista a l'art. 32 "Reducciones" quan les ingressos són obtinguts de forma notòriament irregulars en el temps.

3 Pràctica de retencions a Espanya

El fet que els ingressos de l'autor es puguin qualificar com a ingressos d'activitats econòmiques té la seva importància a l'hora d'efectuar la pràctica de retencions. En aplicació de l'art. 101.5 "Importe de los pagos a cuenta", el mateix autor està obligat a practicar i ingressar una retenció del 19%. Segons disposa l'ordre ministerial corresponent¹⁴, aquesta operació s'ha de fer emprant el "*Modelo 111. Retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*"

A nivell pràctic, autors com DELGADO i OLIVER ens recorden que, si bé:

"como norma de tipo programático, se establece que la Administración tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos"¹⁵

¹⁴ Ordre HAP/2194/2013, de 22 de novembre, per la que es regulen els procediments i les condicions generals per la presentació de determinades autoliquidacions i declaracions informatives de naturalesa tributaria.

¹⁵ Ana María DELGADO GARCÍA i Rafael OLIVER CUELLO, *Los procedimientos en el ámbito tributario*. Editorial Universitat Oberta de Catalunya, 2008.

també és cert que:

"se trata de un deber configurado de forma genérica, ya que no se concreta, de un lado, la intensidad cuantitativa con la que debe cumplirse ni, de otro, su intensidad cualitativa." ¹⁶

Trámites

- Presentaciones**
 - Presentación
 - Presentación por lotes
 - Presentación AAPP
 - Presentación de declaraciones de ejercicios anteriores
- Presentaciones utilizando datos de declaraciones presentadas previamente o de periodos anteriores**
 - Presentación declaraciones ejercicio 2014 y siguientes
 - Presentación declaraciones AAPP ejercicio 2014 y siguientes
- Predeclaración**
 - Formulario del modelo 111 para su presentación (predeclaración)
- Servicio de Cálculo de Retenciones**
- Consultas**
 - Consulta por NIF de declaraciones presentadas
 - Verificación de modelos presentados (presentaciones anteriores a abril 2011)
 - Copia Electrónica (Consulta Íntegra) de la presentación telemática
 - Consulta por rango de fechas
 - Descarga de fichero de modelos presentados
 - Consultas de declaraciones de ejercicios anteriores
- Aportar documentación complementaria**

Tipos de acceso

- Con certificado electrónico de identificación o DNI electrónico
- CI@ve PIN (antiguo PIN24H)
- Con otros sistemas de identificación

Figura 4: Tràmits associats a la pràctica de retencions per l'IRPF. Agència Tributària.

Pel que ens concerneix, cal dir que l'Agència Tributària espanyola ha posat en marxa tan sols **de manera parcial** les condicions tècniques necessàries perquè es puguin presentar el Model 111 per la via telemàtica. En efecte, tot i que un gran nombre de declaracions es poden fer de manera íntegra per via telemàtica (Figura 4), en aquest cas concret cal:

- "1. Validar y generar PDF. Podrá almacenar el documento en su ordenador, en formato PDF.
- 2. Imprimir el documento.
- 3. Escribir el NIF en el Documento de Ingreso o Devolución y firmarlo manualmente.

¹⁶ Op. cit..

- 4. Seguir el procedimiento descrito en las instrucciones incluidas en el PDF, en función del tipo de resultado de la declaración y, en su caso, la opción de ingreso escogida. " ¹⁷

Així, veiem que el procés de declaració i d'ingrés de la quantitat retinguda manté una part important d'operacions manuals i no electrònics.

Per altra banda, en la hipòtesi en què es tractessin com a rendiments del treball, aleshores seria la mateixa plataforma de distribució qui estaria obligada a aplicar les retencions corresponents en atenció al que disposa l'art. 99 "Obligación de practicar pagos a cuenta" de la Llei 35/2006.

4 Eventual pràctica de retencions al país de residència de la plataforma

Podem notar que la presència i aplicabilitat del CDI entre l'Estat espanyol i els Estats Units resulta **una factor altament favorable** pel contribuent, en aquest cas l'autor. En la seva absència -per exemple, si l'autor tingués residència fiscal en un país sense CDI amb els Estats Units- la seva Administració estaria justificada en usar el criteri de la font per determinar l'aplicabilitat de la imposició directa americana sobre els seus ingressos.

En aquest sentit, la Internal Revenue Code (IRC) dels Estats Units és una disposició normativa excessivament complexa, i a més en constant evolució. Les coses arriben fins al punt que ni al portal web de la mateixa agència tributària americana, the Internal Revenue Service (IRS), no es disposa d'un text normatiu posat al dia:

"The version of the IRC underlying the retrieval functions presented above is generated from the official version of the U.S. Code made available to the public by Congress. However, this version is only current through the 1st Session of the 112th Congress convened in 2011." ¹⁸

En comptes d'això, la IRS remet el ciutadà a la recopilació efectuada per una entitat educativa de dret privat, la Cornell University Law School. En aquesta plana, podem trobar les obligacions de retenció que pesen sobre la plataforma de distribució en el cas

¹⁷ Instruccions associades al Model 111 de declaració, Agència Tributària. URL: <https://www.agenciatributaria.gob.es/AEAT.sede/procedimientoini/GH01.shtml> (Data de consulta: 08.12.2014)

¹⁸ Portal web del Internal Revenue Service dels Estats Units. URL: <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Tax-Code,-Regulations-and-Official-Guidance> (Data de consulta: 08.12.2014)

de no-aplicabilitat d'un CDI sobre l'activitat d'un autor concret (les negretes han estat inserides per l'autor del present treball):

"Except as otherwise provided in subsection (c), all persons, in whatever capacity acting (including lessees or mortgagors of real or personal property, fiduciaries, employers, and all officers and employees of the United States) having the control, receipt, custody, disposal, or payment of any of the items of income specified in subsection (b) (to the extent that any of such items constitutes gross income from sources within the United States), of any nonresident alien individual or of any foreign partnership shall (except as otherwise provided in regulations prescribed by the Secretary under section 874) **deduct and withhold from such items a tax equal to 30 percent thereof**, except that in the case of any item of income specified in the second sentence of subsection (b), the tax shall be equal to 14 percent of such item."¹⁹

Essent així les coses, una de les primeres obligacions per part de la plataforma de distribució és informar-se sobre el país de residència fiscal de l'autor adherent a les seves condicions generals, el que fa mitjançant el formulari corresponent (Figura 5).

¹⁹ Cornell University Law School, U.S. Internal Revenue Code, Title 26, Subtitle A, Chapter 3, Subchapter A, paragraph 1441. URL: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1441> (Data de consulta: 08.12.2014)

Address to mail your hardcopy W-8

Please print, sign with a black or blue pen, then mail your completed W-8 form to the following address:

Amazon
Attn: Vendor Maintenance
PO Box 80683
Seattle, WA, 98108-0683
U.S.A.

Form W-8BEN	Certificate of Foreign Status of Beneficial Owner for United States Tax Withholding and Reporting (Individuals)	SUBSTITUTE (February 2014)
Do NOT use this form if:		Instead, use Form:
• You are NOT an individual		W-8BEN-E
• You are a U.S. citizen or other U.S. person, including a resident alien individual		W-9
• You are a beneficial owner claiming that income is effectively connected with the conduct of trade or business within the U.S. (other than personal services)		W-8ECI
• You are a beneficial owner who is receiving compensation for personal services performed in the United States		8233 or W-4
• A person acting as an intermediary		W-8IMY
Part I Identification of Beneficial Owner		
1 Name of individual who is the beneficial owner Alan Ward Koeck		
2 Country of citizenship Australia		
3 Permanent residence address (street, apt. or suite no., or rural route). Do not use a P.O. box or in-care-of address. E-18111, Prati de S. João, Avenida Casimiro 328		
City or town, state or province. Include postal code where appropriate. Orebro 73100		
Country Australia		
4 Mailing address (if different from above)		
City or town, state or province. Include postal code where appropriate.		
Country		
5 U.S. taxpayer identification number (SSN or ITIN), if required (see instructions)		
6 Foreign tax identifying number (see instructions)		
Part II Claim of Tax Treaty Benefits		
9 I certify that the beneficial owner is a resident of within the meaning of the income tax treaty between the United States and that country.		
10 Special rates and conditions (if applicable—see instructions): The beneficial owner is claiming the provisions of of the treaty identified on line 9 above to claim a % rate of withholding on (specify type of income): .		
Explain the reasons the beneficial owner meets the terms of the treaty article		

Figura 5: Formulari declarant l'aplicabilitat d'un CDI als ingressos d'un autor, destinat al IRS dels Estats-Units.

5 La problemàtica entre imposició dels ingressos com resident o com no resident

Hem vist en les seccions anteriors que l'autor resident fiscal a l'Estat espanyol tributarà per l'IRPF a Espanya; per contra, l'autor que sigui resident fiscal en un estat sense CDI amb les Estats-Units tributarà com a no-resident ("nonresident alien individual"), en aquest cas un impost directa sobre els ingressos equivalent de l'IRNR. Aquestes dues situacions són bastant diferents.

Tal com esmenta MARTOS CARDONA, les declaracions d'ingressos per IRNR no poden beneficiar de reduccions tals com les aportacions efectuades a plans de pensions, reduccions que sí són aplicables al càlcul del deute fiscal per IRPF. Així s'està produint una diferència de tractament entre residents de l'Estat espanyol, i residents d'altres estats de la Unió Europea. Segons aquesta autora, el tractament diferenciat

"ha generado un amplio debate doctrinal y jurisprudencial, reconociéndose que 'la función de suprimir las discriminaciones fiscales resulta insoslayable en el proceso de construcción europea para lograr la plena actuación de objetivos básicos de la Comunidad como la libre circulación de personas, servicios y capitales [...]" ²⁰

Podem donar la volta de la mateixa argumentació, aplicant-la dels autors que autopubliquin a través d'una plataforma americana. Els que resideixin en països amb CDI amb els Estats-Units no només beneficiaran d'un únic país de tributació (en aquest cas, Espanya), i d'un tipus de retenció més baix (19% enfront de 30%), sinó que a més podran aplicar les esmentades deduccions per plans de pensions o altres de la normativa espanyola sobre IRPF. No seria així pels autors que resideixin en països sense CDI. Aquests s'hauran d'afrontar a:

- a) una doble imposició dels seus ingressos (Estats-Units, i país de residència);
- b) la pràctica de retencions per part i d'altre;
- c) la no-aplicabilitat de deduccions diversos, al menys pel que concerneix els Estats-Units.

²⁰ Marta MARCOS CARDONA, *Tributación de los planes y fondos de pensiones*. Ed. Editum, 2003.

Hem de concloure doncs que a través d'una via una mica indirecta s'està "premiant" en certa manera els residents de països amb què els Estats-Units mantenen bones relacions, al menys fins al punt de subscriure un Conveni de no doble imposició.

Imposició dels ingressos de la plataforma de distribució

1 Conseqüències pràctiques de la imposició sobre la plataforma de distribució

La imposició sobre la plataforma de distribució no forma part de l'objectiu directe del present treball, ja que en principi ens hauríem de centrar més aviat en efectes de la fiscalitat sobre l'autor dels llibres. Dit això, també és cert que els autors que s'acullen als serveis de les plataformes de distribució es troben tributaris en certa manera de les seves condicions generals, a les que adhereixen en situació d'inferioritat relativa. La remuneració dels autors depèn directament del percentatge de les vendes que s'atribueix a la plataforma, i aquest últim depèn també directament del rendiment net i doncs de la pressió fiscal que pugui suportar.

Tal com s'ha anunciat anteriorment²¹, les plataformes de distribució solen tenir orígens dels Estats Units, tot i que puguin operar a través de filials amb residències fiscals en altres països tals com el Luxemburg.

2 Lloc en què té lloc la comercialització del producte

Un dels factors que tindrà la seva influència sobre la imposició de la plataforma de distribució és el lloc en què es produeixen les seves rendes, ja que d'aquí dependrà la legislació fiscal aplicable. Ara bé, per la determinació del lloc de la font, caldrà aplicar la legislació interna de cada Estat.

En el cas espanyol, el Tribunal Econòmic-Administratiu Central (TEAC) ha tingut ocasió de pronunciar-se sobre aquest extrem en la seva resolució 1999/2010, de 18 de desembre del 2012. Segons la Sala:

²¹ Apartat 3, *Residència de les plataformes de distribució* del capítol "Descripció del supòsit de fet".

"El Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea interpreta dichos preceptos de la Sexta Directiva en su Sentencia de 5 de junio de 2003, Design Concept, asunto C-438/01, señalando en los apartados 26 y 28 de la misma lo siguiente:

la determinación del lugar de realización de una prestación de servicios depende únicamente del lugar en el que estén establecidos el prestador de servicios y el destinatario de la prestación de que se trate. Dicho artículo no obliga, en absoluto, a tener en cuenta las operaciones posteriores a esta primera prestación de servicios."

La Llei 34/2002, d'11 de juliol de Serveis de la Societat de la Informació i del Comerç Electrònic (LSSI) va més lluny en aquest sentit, indicant (article 29) que si una de les parts és un consumidor i no una empresa, es considera que el contracte haurà tingut lloc al domicili d'aquest. En paraules de CALVO VÉRGEZ:

"[...] nos hallamos ante una cuestión de esencial importancia en la atribución de la facultad de exacción del Impuesto, ya que a través de la misma se determina en qué territorio se entiende realizado el hecho imponible." ²²

Així, tractant-se d'un consumidor, resident a l'Estat espanyol, que adquireix un llibre en format físic o electrònic a través d'una plataforma de distribució, per l'ordre jurídic espanyol el contracte de compravenda o de prestació de serveis s'haurà subscrit en territori espanyol, i pel mateix motiu les rendes que se'n puguin derivar també s'hauran generat en el mateix.

²² Juan CALVO VÉRGEZ, "La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico", *Cronica Tributaria* num. 135/2010. pp. 29-85. Secció 3: "Delimitación del lugar de realización del hecho imponible del impuesto."

3 Existència d'establiment permanent en territori espanyol

Una vegada determinat el lloc en què es produeixen les rendes de la plataforma, resulta d'importància determinar si l'empresa les ha obtingut actuant directament des del lloc d'incorporació, o bé en territori espanyol actuant a través d'establiment permanent. És així ja que tant el model de Conveni de no doble imposició de l'OCDE com, de manera més pràctica, els convenis de no doble imposició signats per l'Estat espanyol empen el criteri de la presència d'un establiment permanent en el territori de l'estat de la font de les rendes per aplicar-li la imposició social en aquell territori. És, per exemple, el que disposa l'art. 7 "Beneficios empresariales" del CDI entre l'Estat espanyol i els Estats-Units²³.

En quant a la presència o absència d'un establiment permanent d'una plataforma de distribució en territori espanyol, la Consulta Vinculant de la Direcció General de Tributs (DGT) CV 2269-12, de 27 de novembre, s'aparta de la única normativa interna espanyola. En efecte, aquesta no contempla la figura de l'establiment permanent, sinó que tan sols defineix el país de residència de les persones jurídiques.

Per contra, el model de conveni de no-doble imposició de l'OCDE i els CDI signats per l'Estat Espanyol sí que defineixen aquest terme. Així, la DGT en el seu raonament en aquesta Consulta es base en dos apartats de l'art. 5 del Conveni amb Portugal. La primera línia argumental es base en l'epígraf 5 de l'article, en què es disposa que l'empresa disposa d'establiment permanent quan existeix una persona:

- a. Que no tingui estatut d'agent independent (corredor, comissionista general o semblant).
- b. Que actuï per compte de l'empresa de manera habitual.
- c. Que ho faci ostentant poders suficients per concloure contractes en el nom de l'empresa, i doncs vinculants per aquesta.

La segona línia de raonament de la DGT es base en l'epígraf 1 de l'art. 5 del Conveni, segons el qual constitueix establiment permanent un lloc fix de negocis que serveixi perquè l'empresa realitza tot o una part de la seva activitat.

²³ Conveni entre el Regne d'Espanya i els Estats-Units d'Amèrica per evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte als impostos sobre la renda, de 22 de febrer del 1990. (Data de publicació al BOE: 22 de desembre del 1990).

Aplicant aquests dos criteris a una plataforma de distribució tal com Amazon, ens trobem amb el fet que aquestes plataformes en general no contracten a través d'agents ubicats físicament en territori espanyol; al contrari, una de les seves especificitats és que totes les relacions comercials tant entre la plataforma i els autors com entre la plataforma i els consumidors es duen a terme de manera immaterial, a través d'Internet. No es podrà aplicar doncs el primer criteri esmentat per la CV.

Per altra banda, si bé en general les plataformes de distribució no solen disposar d'instal·lacions físiques en els Estats en què operen, ens trobem que en algun cas com el mateix Amazon sí que existeixen centres logístics. Concretament, aquesta empresa multinacional disposa en territori espanyol d'una plataforma logística a San Fernando de Henares, a prop de Madrid, i està pensant en obrir-ne una segona²⁴.

Existeix, però, una jurisprudència constant de l'Audiència Nacional (sentències de 18 de febrer, 18 de febrer i 20 de maig, totes de l'any 2010) que ens indica que la mera existència i ús de magatzems no és suficient per concloure a la presència d'un establiment permanent en territori espanyol. En paraules de CARMONA FERNÁNDEZ:

"la Audiencia Nacional considera que no existe establecimiento permanente cuando una entidad no residente, mediando convenio, se sirve de almacenes para depósito y empaquetado de mercancías que vende a través de una empresa española –filial– que actúa como su comisionista." ²⁵

Així, tant per aplicació d'un criteri com de l'altra presents en la CV 2269-12, hem de concloure que les plataformes de distribució no disposen d'establiment permanent en territori espanyol. Per aquest motiu, les seves rendes socials no podran ser objecte d'imposició a Espanya – punt que segurament les mateixes empreses hauran tingut molt present en el moment de dissenyar la seva implantació a l'Estat espanyol i en altres països europeus en què el pes de la fiscalitat sobre les societats és relativament elevat.

²⁴ Agència EFE, "Amazon abrirá un nuevo centro logístico en España pero no desvela dónde." *La Vanguardia*, 07.04.2014. URL:

<http://www.lavanguardia.com/economia/20140407/54405548262/amazon-abrira-un-nuevo-centro-logistico-en-espana-pero-no-desvela-donde.html> (Data de consulta: 24.12.2014)

²⁵ Néstor CARMONA FERNÁNDEZ, "La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas." *Cronica tributaria*, num. 145/2012. pp. 39-57.

Imposició indirecta sobre l'acte de compravenda

La normativa aplicable a la imposició indirecta sobre el comerç de béns electrònics és complexa, ja que comporta dues vessants: una és la normativa interna de cada Estat, i l'altra la normativa de la Unió Europea, que ha tingut ocasió de produir una sèrie de Directives al respecte. També resulta complexa degut a les evolucions que aquesta matèria ha sofert en els últims dècades.

1 Situació inicial: imposició indirecta en el país de residència (del comerciant)

El punt de partida és la "Sisena Directiva": la *Directiva 77/388/EEC, de 17 de maig, de la harmonització de la legislació dels Estats membres sobre imposició indirecta i IVA*. Aquesta normativa encara no incloïa el concepte de comerç electrònic, sinó que simplement feia la distinció entre el subministrament de béns d'una banda, i el subministrament de serveis de l'altra. Va ser posteriorment, en la *Directiva 2002/38/CE, de 7 de maig* en què es va modificar la Directiva anterior, afegint explícitament el tractament de:

"radio and television broadcasting services, electronically supplied services, inter alia, those described in Annex L." (art. 1, Directiva 2002/38/CE)

Aquesta directiva establia a més una distinció entre d'una banda la comercialització de béns o serveis a entitats que no fossin consumidors finals, i de l'altra la seva comercialització als consumidors finals. En el primer cas, la venda quedava subjecte a imposició indirecta en l'estat de destinació i era l'entitat que adquiria el bé o servei que esdevenia subjecte passiu de l'impost. Per contra, tractant-se d'una venda a un consumidor final, la venda quedava subjecte a imposició en l'estat d'origen que és l'estat de residència del venedor. Aquesta vegada era el venedor el subjecte responsable de la

declaració i abonament de l'impost, aplicant-hi l'IVA corresponent al país d'origen dels béns o serveis. Així, en la Figura 6, veiem com uns béns venuts des d'Alemanya però lliurats a l'Estat espanyol durant l'any 2014 tributen IVA al tipus alemany (19%), i no a l'espanyol (21%).

Pos.	Número	Descripción	Cantidad	Precio	Total EUR
1	25079	NET LAN USB3.0 Netzwerkkarte, extern, 10/100/1000Mbit, schwarz / CSL	2	19,85	39,70
				Total bruto	EUR 39,70
				Gastos de envío	EUR 1,99
				Total neto 19 %	EUR 35,03
				IVA 19 %	EUR 6,66
				Suma final	EUR 41,69

Figura 6: Factura emesa a Alemanya, per béns lliurats a l'Estat espanyol.

Naturalment, aquesta situació va originar, per part de les empreses multinacionals que desitgessin vendre a través de mitjans electrònics, una cerca de països en què l'elecció del domicili fiscal de la seva plataforma electrònica de venda permetés gaudir de millors condicions respecte a la imposició indirecta. Així, es podia reduir la pressió fiscal global sobre l'activitat, i proposar millors preus al consumidor. Un país interessant en aquest respecte va resultar ser el Luxemburg. En efecte, la regulació de l'IVA en aquest país estableix un tipus zero pels productes i serveis que seran objecte d'exportació, tant a destinacions comunitàries com a països externs a la Unió²⁶.

²⁶ KPMG, "Luxembourg: VAT essentials". Documentació electrònica, 06.01.2013. URL: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/vat-gst-essentials/pages/luxembourg.aspx> (Data de consulta: 05.12.2014)

Des d'un punt de vista pràctic per la comercialització de llibres en format electrònic, això volia dir que el consumidor resident fiscal a la Unió Europea podia adquirir béns electrònics, tot pagant IVA en un país en què el tipus aplicable seria nul.

2 Imposició indirecta en el país de la font (del consumidor)

Davant de l'aparició d'aquest fenomen, hi hagut una evolució progressiva de la normativa europea. A través de les successives *Directiva 2006/112/EC*, de 28 de novembre, i *Directiva 2008/8/EC*, de 12 de febrer del 2008, s'ha arribat a la inversió del lloc en què es produeix la imposició en el cas de la venda al consumidor final. Així, es preveu a partir de principis de l'any 2015 una unificació del tractament entre clients que siguin o no consumidors finals: en ambdós casos, la imposició indirecta es produirà en l'estat de residència del client.

"From 1st January 2015, Directive 2008/8/EC not only extends these rules for non-EU businesses to broadcasting and telecommunications. It also provides that VAT on telecommunications, broadcasting and electronic services supplied by a supplier established within the EU to non-taxable persons established within the EU **will also be charged in the Member State where the customer belongs**. For this purpose, EU and non-EU businesses will use a web portal in the Member State in which they are identified to declare the VAT due in the Member State of their customer. The Regulation on administrative co-operation (Council Regulation (EU) No 904/2010) concerns the technical details for the implementation of the one stop shop scheme. This is supplemented by the Commission Implementing Regulation, regulating the development of Member States' I.T. and information exchange systems."²⁷

²⁷ European Commission Taxation and Customs Union, *VAT on electronic services*, 19.11.2014. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/index_en.htm (Data de consulta: 05.12.2014)

3 Efectes de la nova regulació de la imposició indirecta

Aquesta nova configuració impositiva a la vegada simplifica la imposició indirecta de la auto-publicació de llibres, i la complica lleugerament.

Del punt de vista del consumidor: la lectura és més simple, ja que haurà de suportar la mateixa imposició tant per adquisicions efectuades dins els circuits comercials tradicionals (llibreries presencials), com a través de plataformes del comerç electrònic. La imposició també serà idèntica tractant-se de llibres en format físic, o bé en format electrònic.

Per altra banda, possiblement el client de països com l'Estat espanyol notarà un augment dels preus, ja que a partir d'ara haurà d'abonar IVA als tipus espanyols, i ja no al tipus zero aplicable al Luxemburg.

Finalment, el consumidor espanyol també haurà de composar amb una eventual modificació de la legislació interna, ja que caldrà posar al dia les disposicions de la *Llei 2/2010, d'1 de març*, i la *Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit* respecte a les regles de realització de les prestacions de serveis. Aquestes modificacions han estat previstes per la *Llei 28/2014, de 27 de novembre*, entrant en vigor a partir del dia 01.01.2015.

Del punt de vista de l'autor: la lectura és més complexa, ja que els preus de venda al públic (impostos inclosos) resultaran diferents a cada país, en funció del tipus d'imposició indirecta aplicable.

Tal com s'ha previst per part de les plataformes de distribució, la solució més fàcil probablement serà que l'autor defineixi un preu únic sense incloure la quota d'imposició indirecta, per després aplicar-hi l'IVA corresponent de manera automàtica en cada país. És en tot cas el que proposen les plataformes, tal com s'aprecia en la correu electrònic següent (Figura 7).

Date: Tue, 2 Dec 2014 01:13:09 +0000
From: Kindle Direct Publishing <kdp-support2@amazon.com>
To: Alan Ward Koeck <award@xxxxxxxxxx>

Hello,
On January 1, 2015, European Union (EU) tax laws regarding the taxation of digital products (including eBooks) will change: previously, Value Added Tax (VAT) was applied based on the seller's country - as of January 1st, **VAT will be applied based on the buyer's country**. As a result, starting on January 1st, **KDP authors must set list prices to be inclusive of VAT**. We will also make a one-time adjustment for existing books published through KDP to move from VAT-exclusive list prices to list prices which include VAT. We'll put these changes into effect starting January 1st; you may always change your prices at any time, but you do not need to take any action unless you wish to do so.

Figura 7: Carta notificant a l'autor el canvi de criteri en l'aplicació d'IVA en les vendes internacionals, a partir del dia 01.01.2015.

Tot i això, les plataformes també solen deixar llibertat als autors perquè proposin preus diferenciats per cada país, en atenció a la diversitat dels mercats i la seva sensibilitat a les polítiques de preus.

Del punt de vista de la plataforma de distribució: en realitat, és aquesta entitat que suporta els majors efectes del canvi normatiu. És així perquè solen treballar a escala mundial, o en tot cas a nivell de tots els països de la Unió Europea. A partir d'aquest moment, la gestió de la imposició indirecta diferenciada a cada país no tan sols els obligarà a conèixer i aplicar circumstàncies diferenciats per cada estat (tipus aplicables, però també possibles exempcions aplicables), sinó també a efectuar tota la part de gestió corresponent. Això implica presentar la declaració i la liquidació de l'impost a cada Estat en què tenen vendes, i ja no només en l'estat en què tenien domicili fiscal.

4 Efectes sobre la neutralitat de condicions d'operació de les plataformes de distribució

Addicionalment, es pot notar que la nova regulació europea pot complicar la situació de les plataformes de distribució externes a la Unió. En efecte, aquests operadors -que

podem suposar seran principalment americans- tan sols es poden registrar a efectes de fer declaracions fiscals en un únic estat de la Unió; per contra, si efectuen vendes en múltiples estats, haurien de presentar les declaracions corresponents per IVA en cadascun d'ells. Tal com es resumeix en Tax-News.com:

"Under the new rules, sales provided from countries outside of the European Union to non-taxable persons in the EU no longer are tax free because the place of taxation is shifted from the place the service provider or operator is established to the place where the recipient of the services is located. That means that while non-EU suppliers are allowed to register in a single Member State under a "special scheme" **they will have to be able to account for VAT in all of the EU Member States** in which they have customers who are final consumers." ²⁸

Així, una legislació nova que es va posar en marxa amb la intenció d'evitar certs abusos, com el pagament sistemàtic de tipus IVA molt baixos o nuls per part de les plataformes multinacionals del comerç electrònic. Aquest objectiu és certament lloable ja, que, com recorda HERNÁNDEZ VIGUERAS, les conseqüències indirectes que tenen l'ús dels paradisos fiscals inclouen:

"la mayor tributación del trabajo, la carestía de la vivienda, la reducción de prestaciones sociales, la creciente desigualdad social [...]". ²⁹

Arriba doncs a un resultat que pot ser positiu pels operadors econòmics interns de la Unió Europea, ja que igual les condicions fiscals per tots els comerciants que operin en un estat donat.

Però també introdueix dificultats suplementàries per la gestió de l'impost, principal però no exclusivament pels operadors externs a la Unió. Sens dubte aquest pot esdevenir un tema de debat entre la Unió Europea d'una banda, i altres organitzacions del comerç internacional de l'altra.

²⁸ Tax-News.com, "EU's Digital VAT Scheme full of problems". Tax-news.com, 10.07.2012 URL: http://www.tax-news.com/news/EUs_Digital_VAT_Scheme_Full_Of_Problems___8742.html (Data de consulta: 05.12.2014)

²⁹ Juan HERNÁNDEZ VIGUERAS, *Los paraísos fiscales*. Ed. AKAL, 2009. ISBN 8446031698, 9788446031697.

Aquest resultat no desitjat és certament contrari al que predicava la Conferència de l'OCDE a Turku (Finlàndia) a l'any 1997, tal com ho resumeix CALVO VÉRGEZ:

"De acuerdo con el criterio de equidad, la introducción de los sistemas de contratación electrónica **no debe provocar distorsión económica alguna**. La simplicidad exige que los costes administrativos y los de cumplimiento de las normas sean los mínimos posibles. Por su parte la seguridad jurídica implica que los sujetos pasivos deben disponer de la certeza necesaria que demandan los elementos constitutivos del impuesto en un entorno informatizado."³⁰

5 Alguns punts específics referent a la gestió de l'impost

Una de les especificitats del dret del consumidor a l'Estat espanyol és la possibilitat establerta per la Llei 26/1991, de 21 de novembre, sobre protecció dels consumidors en contractes celebrats fora d'establiments mercantils. Aquesta facultat, anomenada correntment el "dret de penediment" del consumidor, li permet tornar el bé adquirit i anul·lar la venda sense haver de fer front a cap penalització per part del comerciant. Per altra banda, segons autors com CAMACHO CLAVIJO, no existeix cap motiu perquè aquesta protecció no es pugui estendre també als contractes celebrats a través de mitjans electrònics.

Segons la mateixa autora, tot i que es tracti d'una especificitat de la legislació espanyola, aquesta protecció suplementària del consumidor és compatible amb les exigències de la normativa europea:

"Aunque falta una regulación específica, tanto en la Directiva sobre Comercio Electrónico (DCE) como en nuestra Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico (LSSI y CE), la DCE considera que la norma comunitaria no podrá tener como efecto la privación al consumidor de la protección dispensada por las normas que impone la legislación del Estado miembro en que tiene su residencia habitual."

³¹

³⁰ Juan CALVO VÉRGEZ, "La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico", *Cronica Tributaria* num. 135/2010. pp. 29-85.

³¹ Sandra CAMACHO CLAVIJO, "El derecho de desistimiento unilateral en la contratación electrónica (Ley 47/2002 de 19 de diciembre de reforma de la Ley de Ordenación del

A més dels naturals dubtes sobre la manera de gestionar el retorn d'un bé "virtual" com pot ser un llibre electrònic, aquesta possibilitat pot arribar a complicar la gestió de la recaptació de l'impost indirecte per part de les plataformes de distribució.

Per altra banda, com que l'estructura de l'IVA està dissenyada perquè a finals del circuit tan sols l'hagi de suportar el consumidor i no les empreses, es pot plantejar la possibilitat que les plataformes de distribució puguin recuperar les quotes d'IVA abonades en el curs de la seva activitat a l'Estat. Tot i que una gran part de les seves relacions amb proveïdors no tindran lloc en territori europeu, també es poden produir ocasions com durant la realització de viatges de negocis dels seus dirigents o les operacions quotidianes a les plataformes logístiques, en què aquestes empreses multinacionals hauran abonat quantitats en concepte d'IVA.

El Tribunal Econòmic-Administratiu Central ha tingut l'ocasió de decidir sobre aquest tema en la seva resolució 4929/2012, moment en què resol una qüestió referent a l'aplicació del règim especial de devolucions a empresaris no establerts en el territori d'aplicació de l'impost (TAI). La decisió de la Sala ha estat confirmar l'aplicabilitat del procediment de devolució de les quotes suportades, segons disposa l'art 115 de la Llei IVA.

Tot i aquesta decisió favorable, a efectes pràctics les plataformes de distribució hauran de gestionar no només l'IVA repercutit sobre els béns i serveis venuts en cadascun dels països de la Unió, sinó que igualment hauran de gestionar de manera diferenciada els procediments de devolució en cadascun dels països en què hagin tingut despeses, situació certament complexa.

Comercio Minorista”, Diario La Ley, núm. 6466, abril del 2006. pp 11-15.

Conclusions

En aquest treball, l'activitat d'auto-publicació per part d'un autor resident fiscal espanyol que publiqui llibres en format físic o electrònic a través d'una plataforma editorial multinacional ha estat estudiat des dels seus diferents aspectes.

Després d'una breu descripció de l'activitat, en què s'ha notat que les plataformes de distribució tenen un paper sobretot d'intermediari comercial, i que solen ser empreses americanes però actuant a través de societats filials domiciliades en països de baixa imposició com el Luxemburg, s'ha passat a qualificar les rendes obtingudes. S'ha vist que calia distingir entre la venda de llibres en format físic d'una banda (compravenda de béns), i dels llibres electrònics de l'altra (cessió d'un dret d'ús) ja que a nivell fiscal es pot operar una distinció entre béns lliurats sobre suport físic i béns lliurats exclusivament a través de mitjans telemàtics.

A nivell d'imposició directa, l'autor resident fiscal a l'Estat espanyol serà imposat en aquest Estat, tot i que a manca de conveni de no-doble imposició també ho seria en l'estat de residència de la plataforma de distribució. Les mateixes plataformes solen prendre les mesures d'enginyeria fiscal adients per no veure els seus rendiments socials imposats directament en l'Estat espanyol.

Pel que fa a la imposició indirecta, fins ara la compravenda feta a distància era sotmesa a IVA o impost equivalent al país de residència del venedor quan la venda es feia a un particular, però a partir del dia 01.01.2015 es produeix una inversió i es passarà a tributar al país de residència del consumidor. Aquest fet tindrà conseqüències a nivell de la plataforma de distribució, ja que el pes de la gestió de l'impost creixerà, però també a nivell de l'autor que haurà de planificar la seva política de preus tenint en compte la imposició indirecta en cada estat en què es proposa tenir vendes.

Es pot tenir una mirada crítica sobre la situació descrita des del punt de vista de les possibilitats que tenen els diferents subjectes fiscals de modelar d'alguna manera, o tenir una influència sobre la càrrega impositiva a la que es troben sotmesos.

D'una banda, ens trobem amb els subjectes fiscals que són persones físiques: l'autor, i el consumidor final. L'autor no té gaire marge de maniobra, ja que és resident d'un país (l'Estat espanyol), que el sotmet a imposició directa en aplicació d'aquest punt de connexió entre la seva persona i la normativa fiscal aplicable. El consumidor, també resident espanyol, està en una situació anàloga respecte a la imposició indirecta.

Per contra, la plataforma de distribució té personalitat jurídica. Com a tal, li és molt menys important quina localització geogràfica assumeix, i té més llibertat per establir societats filials o operar a través d'establiments permanents, en estats en què la legislació fiscal permet una reducció de la càrrega. Podem dir que aquestes societats multinacionals estan en una bona posició per aprofitar el fet de treballar amb una "matèria primera" immaterial, al que les noves tecnologies permet una deslocalització geogràfica ràpida i poc costosa.

Ens podem doncs preguntar si es podria dissenyar una política per l'autor que li permetés reduir la càrrega fiscal suportada – i això, sense alterar la seva pròpia residència fiscal³². Una possible opció -lligada amb l'observació del paràgraf anterior- seria que l'autor emprés les mateixes armes que grans companyies com Google, o sigui tècniques de gestió dels actius immaterials inspirats pel Double Irish³³. Segons aquest esquema, l'autor (o diversos autors actuant en col·laboració) podrien crear una societat per gestionar els seus drets econòmics, societat al que cedirien aquests drets i que cobraria els rendiments corresponents a les vendes. Situant aquesta societat en un país apropiat, amb un nivell baix d'imposició però també amb CDI tant amb l'Estat espanyol com amb els Estats-Units, es trobarien en situació de minimitzar la càrrega fiscal suportada.

Cal tenir present, però, que aquesta solució "d'enginyeria fiscal" tan sols es pot veure com un aplaçament del pagament d'impostos, ja que en el moment de cobrar dividends de la societat els autors es tornarien a trobar amb la imposició directa corresponent.

³² Malgrat el que hom pugui sentir, pujar a viure a Andorra no és una panacea que pugui satisfer tothom; aquí també tenim imposició tant directa com indirecta, especialment sobre els "residents passius" que no tenen una activitat econòmica dins les Valls.

³³ http://en.wikipedia.org/wiki/Double_Irish_arrangement

Bibliografia

1 Manuals i fonts d'informació

- Jeff BERCOVICI, "Amazon vs. Book Publishers, By The Numbers." Forbes Magazine Online, 10.02.2014. URL: <http://www.forbes.com/sites/jeffbercovici/2014/02/10/amazon-vs-book-publishers-by-the-numbers/> (Data de consulta: 30.11.2014)
- Juan CALVO VÉRGEZ, "La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico", *Cronica Tributaria* num. 135/2010. pp. 29-85.
- Sandra CAMACHO CLAVIJO, "El derecho de desistimiento unilateral en la contratación electrónica (Ley 47/2002 de 19 de diciembre de reforma de la Ley de Ordenación del Comercio Minorista", Diario La Ley, núm. 6466, abril del 2006. pp 11-15.
- Néstor CARMONA FERNÁNDEZ, "La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas." *Cronica tributaria*, num. 145/2012. pp. 39-57.
- Ramón CASAS VALLÉS et al., *Dret d'Internet*, Fundació Universitat Oberta de Catalunya, 2011.
- Ana María DELGADO GARCÍA i Rafael OLIVER CUELLO, *Fiscalitat a Internet*. Fundació Universitat Oberta de Catalunya, 2012.
- Ana María DELGADO GARCÍA i Rafael OLIVER CUELLO, *Los procedimientos en el ámbito tributario*. Editorial Universitat Oberta de Catalunya, 2008.
- Agència EFE, "Amazon abrirá un nuevo centro logístico en España pero no desvela dónde." *La Vanguardia*, 07.04.2014. URL: <http://www.lavanguardia.com/economia/20140407/54405548262/amazon-abrira-un-nuevo-centro-logistico-en-espana-pero-no-desvela-donde.html> (Data de consulta: 24.12.2014)

- European Commission Directorate General for Information Society and Media, *Digitizing Public Services in Europe: Putting ambition into action. 9th Benchmark Measurement*. Prepared by Capgemini, IDC, Rand Europe, Sogeti and DTi, December 2010.
- European Commission Taxation and Customs Union, *VAT on electronic services*, 19.11.2014. URL: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/traders/e-commerce/index_en.htm (Data de consulta: 05.12.2014)
- Kindle Publishing Program, *Kindle Direct Publishing Terms of Service*. Amazon.com, Inc., 1996-2014. URL: <https://kdp-eu.amazon.com/agreement> (Data de consulta: 07.12.2014)
- Vicente P. FERRER GRAU, Rosa María GARCÍA LÓPEZ, *La fiscalidad internacional*. Fundación para la Investigación Juan Manuel Flores Jimeno, 2012.
- Juan HERNÁNDEZ VIGUERAS, *Los paraísos fiscales*. Ed. AKAL, 2009.
- KPMG, "Luxembourg: VAT essentials". Documentació electrònica, 06.01.2013. URL: <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/vat-gst-essentials/pages/luxembourg.aspx> (Data de consulta: 05.12.2014)
- Marta MARCOS CARDONA, *Tributación de los planes y fondos de pensiones*. Ed. Editum, 2003.
- TAX-NEWS.com, "EU's Digital VAT Scheme full of problems". Tax-news.com, 10.07.2012 URL: http://www.tax-news.com/news/EUs_Digital_VAT_Scheme_Full_Of_Problems_8742.html (Data de consulta: 05.12.2014)

2 Texts normatius consultats

Normativa europea

- Directiva 77/388/EEC, de 17 de maig, de la harmonització de la legislació dels Estats membres sobre imposició indirecta i IVA.
- Directiva 2002/38/CE, de 7 de maig, de modificació temporal de la Directiva 77/388/EEC pel que fa a IVA aplicable a serveis de difusió de ràdio i de televisió i certs serveis sumministrat a través de mitjans electrònics.
- Directiva 2006/112/EC, de 28 de novembre, sobre el sistema comú d'IVA.
- Directiva 2008/8/EC, de 12 de febrer del 2008, de modificació de la Directiva 2006/112/EC pel que fa al lloc en què se subministren serveis.

Normativa espanyola

- Llei 26/1991, de 21 de novembre, sobre protecció dels consumidors en contractes celebrats fora d'establiments mercantils.
- Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit.
- Llei 7/1996, d'1 de gener, d'Ordenació del comerç minorista
- Llei Orgànica 15/1999, de 13 de desembre, de Protecció de Dades de Caràcter Personal
- Llei 34/2002, d'11 de juliol, de Serveis de la Societat de la Informació i del Comerç Electrònic
- Llei 32/2003, de 3 de novembre, General de Telecomunicacions
- Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques
- Llei 2/2010, d'1 de març, pel que es transposen determinades Directives de l'àmbit de la imposició indirecta.
- Llei 28/2014, de 27 de novembre, per la que es modifica la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit.

- Ordre HAP/2194/2013, de 22 de novembre, per la que es regulen els procediments i les condicions generals per la presentació de determinades autoliquidacions i declaracions informatives de naturalesa tributaria.

Normativa americana

- Cornell University Law School (ed.), U.S. Internal Revenue Code. URL: <http://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/> (Data de consulta: 08.12.2014)

Instruments del dret fiscal internacional

- Conveni entre el Regne d'Espanya i els Estats-Units d'Amèrica per evitar la doble imposició i prevenir l'evasió fiscal respecte als impostos sobre la renda, de 22 de febrer del 1990. (Data de publicació al BOE: 22 de desembre del 1990).
- OCDE, Model Convention with respect to Taxes on Income and on Capital, 2014.

3 Jurisprudència i fonts doctrinals

- Sentència de l'Audiència Nacional (Sala de lo Contenciós-Administratiu, secció 2a), de 20 de maig del 2010 (JUR 2010\228833), així com jurisprudència congruent de 18 de febrer i de 18 de març.
- Sentència del TSJ de Navarra (Sala de lo Social, secció 1a) número 44/2004, de 23 de febrer (JUR 2004\111969).
- Tribunal Econòmic-Administratiu Central, resolució 1999/2010, de 18 de desembre del 2012.
- Tribunal Econòmic-Administratiu Central, resolució 4929/2012, de 24 d'abril del 2014.
- AEAT, *Relación de consultas del Programa Informa sobre nuevos tipos impositivos en relación con material escolar*, set. 2012.
- DGT, Consulta Vinculant CV 1698-11, d'1 de juliol del 2011.
- DGT, Consulta Vinculant CV 2048-12, de 25 d'octubre del 2012.
- DGT, Consulta Vinculant CV 2269-12, de 27 de novembre del 2012.