

IVA. TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES ON LINE. ANTECEDENTES Y SITUACIÓN TRAS LA DIRECTIVA 2002/38/CE

Ana DÍAZ CÓNDOR

Licenciada en Derecho. Universitat Jaume I

SUMARIO: I. Introducción. II. Posiciones internacionales sobre la regulación del comercio electrónico. Especial referencia a la OCDE y UE. III. Tributación de las operaciones *on line*. 1. Calificación y reglas de localización. Directrices comunitarias respecto del régimen del IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica. 2. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE. 3. Directiva 2002/38/CE respecto de los servicios de radiodifusión y de televisión y algunos servicios prestados por vía electrónica. a) Entrada en vigor y periodo de vigencia. b) Ámbito de aplicación. c) Reglas de localización. d) Régimen especial. e) Gestión telemática. 3. Breve referencia a las Modificaciones introducidas en el artículo 70.Uno. de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido tras la Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

I. INTRODUCCIÓN

El desarrollo de las Tecnologías de la Información y Comunicación (TIC) ha creado sin lugar a dudas un nuevo escenario socio económico al que necesariamente deben adaptarse las políticas estatales. Políticas que deben verse reforzadas por los necesarios cambios o adaptaciones normativas en todos los ámbitos de nuestro Ordenamiento jurídico así como en la relación de la administración con los administrados. Por ello, el impacto de las TIC y, en particular, del comercio electrónico es objeto de estudio a nivel interno e internacional no sólo por las perspectivas de desarrollo y crecimiento que su uso implica a la vista de un crecimiento exponencial de su uso en todo el planeta, sino por su impacto en los Ordenamientos jurídicos vigentes en la medida en que pueda resultar necesaria una adecuación o cambio de los mismos para su adaptación a la nueva realidad, sin perjuicio de que además pueda suponer una oportunidad para conseguir una Administración pública más eficiente y eficaz. En base a este interés se analiza e intenta afrontar su repercusión desde diversos frentes y ya sea desde el punto de vista empresarial, de los consumidores o estatal.

En el seno de la Unión Europea (UE) se impulsó ya desde los años 80 la coordinación de las iniciativas de los Estados Miembros (EEMM) en este ámbito, con el fin de propiciar un Ordenamiento jurídico adaptado al nuevo escenario de forma armonizada o al menos uniforme. Así, las iniciativas comunitarias en esta materia han servido como hilo conductor para las posiciones políticas de los distintos EEMM en foros internacionales y como directrices a seguir en sus respectivos ordenamientos jurídicos internos. Estas iniciativas siguen principalmente dos direcciones convergentes, la potenciación de la sociedad de la

información y la creación o adaptación del marco jurídico a las nuevas necesidades surgidas para los distintos sujetos que intervienen en dicha sociedad.

España, siguiendo estas directrices comunitarias o, en ocasiones, adelantándose a ellas¹ ha adoptado diversas medidas para afrontar este nuevo reto². Medidas no sólo de carácter general para impulsar el desarrollo y crecimiento de las TIC, sino también de carácter específico para adaptar nuestro marco normativo en los distintos órdenes jurídicos y por supuesto también en el ámbito tributario. Ámbito en el que cabe destacar la constitución, en el seno de la Secretaría de Estado de Hacienda, de una Comisión administrativa con dos grandes objetivos generales; por un lado, estudiar el impacto del comercio electrónico en nuestro sistema fiscal y, por otro, y en función del anterior, fijar la posición española en los diversos foros internacionales especializados en la materia, principalmente y por lo que nos atañe, en la UE, en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y la Organización Mundial del Comercio (OMC). El resumen de sus trabajos se hizo público en el Informe de la Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española (en adelante ICEICEFE).³

El objeto del informe es acotar las repercusiones fiscales derivadas del uso del comercio electrónico examinando cómo pueden verse afectados los impuestos que integran el sistema tributario español comprendiendo en consecuencia la imposición directa e indirecta. Para ello, la Comisión tiene en cuenta el panorama internacional y se refiere también específicamente al papel de la administración tributaria ante este nuevo reto. Concluye el Informe realizando 231 recomendaciones a tener en cuenta para combatir la amenaza de fraude en la red y el problema de la disminución de la recaudación que a todas luces resulta un tema prioritario para el Ministerio de Hacienda.

Expuesto el interés que suscita este tema tan amplio y complejo, es evidente la relevancia que en concreto tiene el tema de la fiscalidad indirecta del comercio electrónico. Relevancia que se pone de manifiesto especialmente en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)⁴ en la medida en que aporta gran parte de lo recaudado por la UE y la generalización de esta nueva forma de hacer negocios pueda representar un aumento de la base imponible si el marco normativo ofrece seguridad jurídica a los operadores y el control de la administración tributaria es eficaz o, por el contrario, puede implicar una pérdida de la base imponible ante la falta de las circunstancias anteriores que facilitarían la elusión fiscal sin

¹ Real Decreto Ley 14/1999 de 17 de septiembre por el que se reguló la Firma Electrónica

² Entre las que pueden destacarse, con carácter general, la creación del Ministerio de Ciencia y Tecnología, los contenidos del Plan Nacional de Investigación Científica, Desarrollo e Innovación Tecnológica para el periodo 2002-2003, aprobado en noviembre de 1999 y la aprobación en abril de 1999 de la Iniciativa estratégica del Gobierno para el desarrollo de la sociedad de la información y de las nuevas tecnologías.

³ Este Informe se presentó el 14 de noviembre de 2000 (previamente actualizado en el mes de octubre del mismo año)

⁴ Debe tenerse en cuenta que el impacto del comercio electrónico en la imposición indirecta no se reduce al IVA. Afecta a otros tributos de nuestro sistema fiscal como el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla (IPSI), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y los distintos tributos que gravan la actividad del juego. Tributos cuya recaudación no hace sombra al IVA y que, en todo caso, deberán analizarse a partir de su propio ámbito competencial teniendo presente que se trata de tributos no armonizados en la UE.

perjuicio de la desconfianza de los operadores ante la ausencia de certeza del régimen de tributación al que puedan estar sujetas las operaciones que realizan vía electrónica o telemática.

El IVA, tributo de naturaleza indirecta y que recae sobre el consumo, entre otros caracteres, tiene una vocación de absoluta generalidad, lo que debe implicar la sujeción al impuesto de toda transacción económica independientemente de la forma utilizada.

Cabe recordar que este impuesto se conforma como un “recurso propio” comunitario con el fin de armonizar los aspectos reseñados en el Preámbulo de la Sexta Directiva en materia del IVA (v gr. precisar la noción de sujeto, determinar el lugar de las operaciones imponibles, definir los hechos imponibles, una lista común de las exenciones) y que por tanto debe ser situado en este contexto de “armonización.” Contexto que no impide la existencia de particularidades normativas en cada EEMM (v gr. diferentes tipos de gravamen)⁵ pero que, en todo caso, ha restringido la capacidad normativa soberana de los Parlamentos nacionales ante las disposiciones normativas de ámbito supraestatal comunitario. Es por ello y porque las disposiciones de la Unión Europea prevalecen en caso de discrepancia sobre la normativa interna, que cualquier cambio o adaptación normativa del impuesto debe estudiarse a partir no sólo de los principios que deben regir el mismo según la normativa comunitaria sobre el IVA, sino de los principios comunes a los EEMM

⁵ El Acta Única Europea, de 17 de febrero de 1986 añade el artículo 8A al Tratado de la Comunidad Económica Europea abordando así el proyecto del mercado interior “La Comunidad adoptará las medidas destinadas a establecer progresivamente el mercado interior en el transcurso de un periodo que terminará el 31 de diciembre de 1992 (...)”. Esta declaración implicaba la abolición de las fronteras fiscales y, con ello, la supresión de los controles en frontera y, en consecuencia, la regulación de las operaciones intracomunitarias como las realizadas en el interior de cada Estado, aplicando el principio de tributación en origen, es decir, con repercusión del tributo de origen al adquirente y su deducción en el país donde estaba establecido de las cuotas soportadas en los demás EEMM según el mecanismo normal del impuesto.

La creación del mercado interior entró en vigor el 1 de enero de 1993. No obstante, la problemática de la armonización del IVA centrada en instaurar condiciones objetivas que permitan equiparar el espacio de la UE con el clásico mercado interior de un EM no encontró respuesta unánime de todos los EEMM lo que supuso el mantenimiento, entre otras, de las diferencias de tipos impositivos con la consiguiente propuesta de que el pleno funcionamiento del mercado interior, a efectos del IVA, se postpusiera a una fase posterior aprobándose un régimen transitorio recogido en la Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre de 1991, completada con las Directivas de simplificación 92/111/CEE, de 14 de diciembre de 1992 y 95/7/CE, de 10 de abril de 1995, así como con la Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre de 1992 sobre armonización de tipos impositivos, que incorporan a la Sexta Directiva las normas transitorias aplicables hasta la implantación del régimen definitivo. Este régimen respeta la supresión de las fronteras fiscales pero mantiene la tributación en destino de las operaciones entre empresarios introduciendo el principio de tributación en origen tímidamente y con carácter especial a entregas a consumidores finales (también a entregas a empresarios que cumplan unas determinadas condiciones).

en materia fiscal establecidos en el Tratado de Roma⁶ que persiguen asegurar los objetivos buscados en el mismo.⁷

La implantación del IVA en España mediante la Ley 30/1985, de 2 de agosto⁸, tras nuestra entrada en la Unión Europea responde por tanto a una exigencia de armonización en el ámbito de la Comunidad determinada en la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia del IVA (en adelante SD). Posteriormente, la Ley 30/85 vino a ser sustituida por la vigente Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante LIVA) desarrollada por el Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, (en adelante RIVA) configurándose así el marco normativo básico del impuesto.

En el IVA, el comercio electrónico plantea las mayores dificultades respecto a las llamadas operaciones *on line*⁹ que comienzan por la propia sujeción o no al impuesto de dichas operaciones, su calificación (como entregas de bienes, prestaciones de servicios o como una nueva categoría) y que continúa con aspectos tales como la localización del hecho imponible (que puede potenciar situaciones indeseadas entre las que pueden señalarse a título ejemplificativo la doble o nula tributación, conflictos de jurisdicción aplicable o de recaudación por los EEMM), identificación y localización del sujeto pasivo, funcionalidad de la regla de inversión del sujeto pasivo, inadecuación de conceptos tributarios tradicionales (sede de actividad económica – concepto jurídico indeterminado cuya difícil concreción se acentúa en este tipo de operaciones -, establecimiento permanente, etc.).

Dentro del abanico de problemas expuestos, el presente trabajo se centra en las medidas tomadas en la UE para dar solución a la situación existente en las operaciones *on line* realizadas por terceros no establecidos en territorio comunitario a particulares, empresarios o profesionales establecidos en la CE y por estos últimos a terceros.

Considerando oportuno realizar un breve apunte sobre el concepto en torno al cual gira la normativa objeto de análisis finalizaré esta introducción con una breve referencia a qué

⁶ El Tratado de Roma de 25-3-57 que constituye la Comunidad Económica Europea forma parte del derecho comunitario originario junto con el Tratado de París de 18-4-51, que instituyó la Comunidad Europea del Carbón y el Acero (CECA), y el otro Tratado de Roma de la misma fecha que constituyó la Comunidad Europea de la Energía Atómica (CEEA o EURATOM).

Debe tenerse en cuenta que en el Tratado de Roma (CEE) se integra el Tratado sobre la Unión Europea (TUE), firmado en Maastricht el 7-2-92 (en vigor desde el 1-11-1993) que lo modifica. A partir del TUE el nombre inicial de “Comunidad Económica Europea” se transforma en “Comunidad Europea”.

⁷ Los objetivos del Tratado de Roma de 25-3-1957 se contienen de forma genérica en sus artículos 2º y 3º, refiriéndose a las reglas de neutralidad fiscal en sus artículos 95 a 99 y a la doble imposición en sus artículos 92 y 84.

⁸ Mediante esta Ley se creó el Impuesto sobre el Valor Añadido en nuestro país, viniendo a sustituir al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas.

⁹ El comercio *off line* no supone ninguna diferencia con el comercio tradicional en la medida en que sólo viene a ser un nuevo medio a añadir a otros ya utilizados (teléfono, fax y similares), sin perjuicio del posible aumento del número de pequeñas importaciones desde países no comunitarios a consumidores comunitarios así como el de entregas de bienes con expedición realizadas por operadores comunitarios a consumidores comunitarios a las que se aplica el régimen de ventas a distancia. La Comisión española ha propuesto en el ICEICEFE la reconsideración del trato de estas operaciones ante la dificultad de asegurar el cumplimiento efectivo de las reglas de localización de la Sexta Directiva.

debe entenderse por “comercio electrónico” a efectos del IVA para después diferenciar aquéllas operaciones que se realizan de forma electrónica o telemática sobre las que versa este estudio.

Con carácter general, por comercio electrónico, puede entenderse las diversas operaciones necesarias para llevar a cabo una actividad comercial por vía electrónica, tales como la cesión de bienes, prestaciones de servicios o intercambio de información, comprendiendo por tanto cualquier tipo de actividad (transferencia de fondos, compraventa de acciones, comercialización de servicios de toda índole, distribución *on line* de contenidos digitales, etc) y cualquier tipo de producto o servicio (productos de consumo, servicios financieros, de asesoría, etc.).¹⁰

La comercialización de estos bienes y servicios puede realizarse de dos formas según la operación tenga lugar íntegra o parcialmente de forma electrónica o telemática denominándose *on line* o comercio electrónico directo y *off line* o comercio electrónico indirecto, respectivamente. En ambos tipos el pedido y/o pago se efectúan de forma telemática pero, mientras en las operaciones *off line* hay una entrega física del producto, en las operaciones *on line* la entrega es telemática no existiendo por tanto entrega física puesto que el bien se desmaterializa, pierde el soporte material a causa de la digitalización.

En función de los distintos sujetos que intervienen se distingue a nivel internacional la existencia de tres tipos básicos de comercio electrónico: *Business to business* (B2B), *Business to Consumers* (B2C) y *Business to Administrations* (B2B). El comercio B2B es el realizado entre empresas (como mera usuaria, proveedora o como parte de cualquier trato de carácter interempresarial), el comercio B2C es el realizado entre empresa y consumidor y el comercio B2A el realizado entre empresa y administración cuando ésta última actúa en una relación con la empresa.¹¹

Debe añadirse la relación entre administración y ciudadanos en el marco de procedimientos administrativos.

A efectos del IVA la Comisión española ofrece en su Informe una definición más estricta del comercio electrónico y de las operaciones B2B, B2C o C2B sean *on line* u *off line* cuando estén sujetas a dicho impuesto. Así, lo define como:

“Aquella manifestación económica que tiene lugar a través de la utilización de redes informáticas globales (Internet u otras), a través de las cuales se producen operaciones (entregas de bienes o prestaciones de servicios) entre oferentes

¹⁰ Definiciones en sentido amplio del comercio electrónico pueden encontrarse múltiples según el país, organismo o entidad que aborde su concreción. Así encontramos a nivel interno la proporcionada por el Ministerio de Fomento en la Iniciativa PISTA en el “Estudio de situación del comercio electrónico en España” y otras como la elaborada por la Dirección General para la Sociedad de la Información de la Comisión Europea o la establecida por la OCDE en 1997. vid sobre el particular. COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL IMPACTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA, *Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2000, p. 74.

¹¹ En el ICEICEFE la Comisión realiza una distinción en función de los mismos criterios aunque un poco más amplia. (B2B – Business to business -, B2C/C2B – Business to Consumers/viceversa -, C2C – Consumer to Consumer -, B2G – Business to Government -, C2B – Consumers to Government -.)

(empresarios o profesionales) y demandantes (empresarios, profesionales o consumidores finales), mediante contraprestación económica”.¹²

Se trata de una definición en sentido amplio de las operaciones realizadas por medios electrónicos o telemáticos abarcando por tanto los dos tipos de comercio electrónico.

Atendiendo específicamente al comercio *on line* a efectos del IVA, es en la Propuesta de la Comisión de 7-6-2000 donde se ofrece una delimitación del concepto¹³ Definición que no ha sido recogido en la Directiva 2002/38/CE a pesar de que en función de la misma su ámbito objetivo recae también sobre los servicios de radiodifusión y televisión y que sin embargo sí ha adaptado nuestro legislador en la transposición de la citada Directiva.

A la vista de lo anterior, cabe concluir que el propio concepto de operaciones *on line* viene a ser actualmente una noción abierta y por tanto indeterminada. Indeterminación que como se expone en los capítulos posteriores ha sido buscada a pesar de la inseguridad jurídica que supone para los operadores.¹⁴

II. POSICIONES INTERNACIONALES SOBRE LA REGULACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO. ESPECIAL REFERENCIA A LA OCDE Y UE.

Como se ha apuntado en la introducción, el desarrollo de las TIC está íntimamente ligado al proceso de globalización económica lo que supone la insuficiencia de la tradicional idea de soberanía nacional en la que descansan los sistemas tributarios dentro de este nuevo contexto internacional “ciberespacial” donde las fronteras se diluyen, los bienes se desmaterializan y la posibilidad de control de la administración tributaria ante la opacidad y ausencia de puntos de conexión, disminuye.

En este contexto resultaba evidente que los principios fiscales tradicionales si no habían quedado obsoletos, sí como mínimo debían ser objeto de una adaptación. Adaptación que ante la vocación claramente internacional con la que nace el comercio electrónico era necesario llevarla a cabo desde este nivel, al menos para fijar unos principios, directrices o un marco mínimo uniforme puesto que las posibles soluciones nacionales para abordar los problemas de la progresiva expansión de las TIC entre los operadores económicos resultarían insuficientes.

¹² Cfr. COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL IMPACTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA, *Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, ob. Cit., p. 468.

¹³ Cfr. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica, art. 1ºIII, Documento COM (2000) 349 final . sic. “la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento (incluida la compresión numérica) y almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos, incluida la difusión de televisión en el sentido de la Directiva 89/552/CEE y la radiodifusión”.

¹⁴ En este sentido puede consultarse el ICEICEFE, Recomendación núm.8, donde la Comisión española aconseja no cerrar definitivamente la definición de comercio electrónico ante los cambios tecnológicos constantes en esta materia.

En materia fiscal, ante la inexistencia o inadecuación normativa, el primer paso se centró básicamente en la elección de una de las dos grandes opciones imperantes: la que proponía afrontar cuanto antes el nuevo marco tributario que pueda garantizar una efectiva tributación de las operaciones realizadas en red (seguida por la UE y la mayoría de los EEMM de la OCDE), y la que proponía por el contrario un mero *laissez faire*¹⁵ impulsada por Norteamérica.

Dentro de la primera opción existen dos corrientes diferentes: por un lado, la que entiende necesario una revisión total de las categorías tributarias tradicionales¹⁶ y, por otro lado, quienes consideran suficiente una adaptación de las mismas, siendo esta última la imperante en la UE y mayoría de los EEMM de la OCDE.

En el seno de la OCDE, fueron las delegaciones de Australia, Canadá y Estados Unidos quienes en su nota preparatoria para la reunión del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE de junio de 1996 remitieron el primer documento relativo a las implicaciones del comercio electrónico en el ámbito fiscal.¹⁷ En enero de 1997, este Comité publicó el documento “*The Emergence of Electronic Commerce. Overview of OECD’s Work*” sobre las líneas a seguir respecto al comercio electrónico¹⁸ en el que se plantea la necesidad de analizar y adaptar los conceptos tributarios tradicionales ante posibles modificaciones del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición, el concepto de establecimiento permanente, los precios de transferencia, la imposición sobre el consumo y la situación de las Administraciones tributarias ante este nuevo reto.

¹⁵ El 21 de noviembre de 1996, el Departamento del Tesoro americano publicó el estudio “*Selected Tax Policy of Global Electronic Commerce*”, sentando como fundamentos básicos de la política fiscal sobre el comercio electrónico la neutralidad, aplicación de los principios tradicionales en fiscalidad internacional, generalidad y flexibilidad y describiendo someramente el comercio electrónico refiriéndose a las instituciones que guardan relación con el mismo tratando la problemática que éste suscita, aunque centrándose en la imposición directa. De este documento puede destacarse la propuesta de que determinados supuestos que en el Modelo de Convenio de la OCDE no se consideran establecimiento permanente (almacén, centro de información, oficina de representación) se extiendan a los que en el comercio electrónico podrían asimilarse a aquellos (entrada a una base de datos, páginas web meramente informativas y similares). En 1997, bajo la Presidencia Clinton, se publicó el Informe “*magaziner*” en el que se señalaban las directrices políticas a seguir por los EEUU en materia de comercio electrónico y que se limitan a proponer un *laissez faire*.

En septiembre de 1998, siguiendo la opción política anterior y bajo la misma presidencia, se promulgó la “*Internet Tax Freedom Act*” o Ley de Moratoria de Tributos sobre Internet, con una vigencia de 3 años y que por tanto en 2001 expiró. Esta ley prohibió el establecimiento de tributos por los Estados o subdivisiones políticas inferiores tanto sobre el acceso a Internet, como sobre las operaciones de comercio electrónico a partir del 1 de octubre de 1998. A raíz de esta Ley se constituyó la Comisión asesora en materia de comercio electrónico (AEAC) que en abril de 2000 ultimó su informe presentándolo al Congreso de los EEUU en el que cabe destacar su propuesta de que la moratoria continuara por un periodo de 5 años más, sin perjuicio de que en ese periodo de tiempo se revisara la imposición indirecta – *Sales and Use Tax* – en la Comisión Nacional de Codificación (*National Conference of Commissioners on Uniform State Laws*). Para mayor información sobre el particular puede consultarse la página: <http://www.ecommercecommission.org>.

¹⁶ Desde esta postura se defiende la necesidad de creación de nuevos tributos, entre los que se propusieron en el seno de la UE el ya conocido “*bit tax*”, y que fue rechazado.

¹⁷ V. “*Implications of the Communications Revolution for Tax Policy and Administration*”, DAFNE/CFA (96) 46.

¹⁸ Puede consultarse en la página web:

http://www.oecd.org/subject/electronic_commerce/documents/taxation.htm.

En noviembre de 1997 se celebró en Turku (Finlandia), la Conferencia Internacional sobre la eliminación de las barreras al comercio electrónico global (*Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce*), donde se concluyó que la OCDE era el foro más idóneo para coordinar los futuros debates que en materia de tributación se celebraran, ya que es en este foro donde se abordan los aspectos ligados al comercio electrónico a nivel internacional y acoge a los países más involucrados en el desarrollo de este fenómeno. En esta Conferencia se analizaron con más detalle los aspectos fiscales del comercio electrónico apuntándose una serie de criterios a seguir en una reforma fiscal.¹⁹ Fruto del consenso entre los representantes de los distintos países con presencia en Turku, se concretaron los siguientes criterios:

1. El régimen de tributación de las operaciones de comercio electrónico no debe obstaculizar ni frenar el desarrollo de éste ni favorecer la elusión de las normas fiscales.
2. Evitar posibles distorsiones económicas tratando con equidad el comercio electrónico y el tradicional.
3. El cumplimiento de las normas no debe conllevar costes administrativos ni financieros innecesarios.
4. El régimen tributario debe tender a evitar la posible evasión y fraude fiscal que el uso de las TIC pueda originar primando por tanto la eficiencia y eficacia.
5. Proporcionalidad y justicia.

También en 1997, aunque a iniciativa del sector privado, un grupo de expertos en comercio electrónico emitió el Informe *Sacher "Electronic Commerce: Opportunities and Challenges for Government"*²⁰ en la misma línea que la seguida en Turku.

En octubre de 1998, en la Conferencia Ministerial de Ottawa (Canadá) "Un mundo sin fronteras: obtener todo el potencial del comercio electrónico" se elaboró un programa de trabajos que rigió la labor de la OCDE durante 1999 y 2000 en ámbitos como la protección de consumidores, privacidad, seguridad, infraestructuras de la comunicación, autenticación, impactos sociales y económicos y tributación.²¹ Fruto de esta Conferencia se adoptó una resolución sobre "Las condiciones del sistema de tributación del comercio electrónico" que profundiza en las líneas antes apuntadas en la Conferencia de Turku²² añadiendo en relación a la imposición sobre el consumo la determinación de calificar las operaciones *on line* como prestaciones de servicios y la regla de localización en el lugar de consumo.

En octubre de 1999 volvió a constituirse en París un foro de debate²³ sobre el comercio electrónico que en esencia no aportó nada nuevo a lo ya consensuado en la

¹⁹ Cfr. Informe de la OCDE, Turku, Finlandia, 18 de noviembre de 1997.

²⁰ Cfr. *The Sacher Report*, OCDE, *Science Technology Industrie*, 12 de junio de 1997.

²¹ V. Sobre el particular la página web: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/frameworke.pdf.

²² Mantener los principios tributarios tradicionales, conservar los sistemas y figuras existentes (descartando así gravar estas operaciones con nuevas figuras tributarias reglas de tributación existentes), mantenimiento de la soberanía fiscal de los Estados y reparto adecuado de las bases tributarias correspondientes a las operaciones de comercio electrónico.

Los principios tributarios tradicionales de neutralidad, eficiencia, seguridad jurídica, simplicidad, equidad y flexibilidad son los que deberán presidir las adaptaciones administrativas y legislativas.

²³ Vid. -SG/EC(99)12-, en la dirección: <http://www.oecd.org/dsti/sti/ec/act/paris-ec/index.htm>.

OCDE y cuyo interés se centra en que la UE indicó que la Comisión presentaría una propuesta de regulación tributaria del IVA para realizar los cambios necesarios en la SD con el fin de que las operaciones *on line* se calificaran como prestaciones de servicios y se localizaran en el lugar de consumo.

El 22 de diciembre del año 2000, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó una modificación a los comentarios relativa a la definición de establecimiento permanente. Así, en la “Aclaración sobre la aplicación de la definición de establecimiento permanente en el comercio electrónico: modificaciones a los comentarios sobre el artículo 5 del Convenio Modelo”²⁴, y partiendo de la base de que el artículo 5 del Modelo requiere una mínima presencia física en un país, optó por no otorgar la categoría de establecimiento permanente a una página web, entendiendo por el contrario que un servidor sí puede constituir un establecimiento permanente salvo que realice actividades meramente preparatorias o auxiliares.

En el Documento “*Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*”²⁵ partiendo de que las operaciones *on line* han de tributar en el lugar de consumo, con el fin de determinar qué ha de entenderse por “lugar de consumo” dispone lo siguiente:

1. Respecto a las operaciones *on line Business to Business* (B2B), atiende al concepto de “presencia empresarial” del destinatario empresario (central o sucursal de una empresa). Dejando a los EE utilizar otros criterios distintos para determinar el lugar de consumo si la regla de la presencia empresarial ocasiona distorsión en la competencia o evasión fiscal. Es decir, como regla general, el lugar de consumo será la jurisdicción en la que el destinatario empresario no establecido tenga localizada su presencia empresarial.
2. Respecto a las operaciones *on line Business to Consumer* (B2C), atiende a la “residencia habitual” del consumidor final. Es decir, como regla general, el lugar de consumo será la jurisdicción en la que el destinatario particular no establecido tenga su residencia habitual.

Cabe destacar la indeterminación de estos conceptos y que la aplicación de estos criterios no siempre implicará que la operación quede gravada en el lugar donde efectivamente se produzca el consumo en cuanto puede consumirse en país distinto a aquél en el que el destinatario tiene su “presencia empresarial” o “residencia habitual” (v gr. La utilización de ordenadores portátiles desde los que se puede adquirir y consumir un producto *on line* en cualquier parte del mundo y quedaría gravada, según estas orientaciones, en el territorio donde el destinatario tuviera su presencia empresarial o residencia)

Por otra parte, propone como mecanismos para las operaciones B2B la inversión del sujeto pasivo y para las operaciones B2C el uso de mecanismos basados en la

²⁴ V. Sobre el particular la página web: http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/public_release.htm. Así mismo, debe tenerse en cuenta que en el seno de la OCDE se está estudiando la posibilidad de modificar el mismo artículo 5 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición Internacional.

²⁵ Puede consultarse en la página web de la OCDE, <http://www.oecd.org>.

colaboración de terceros que permitan la recaudación de los tributos sometiendo mientras tanto estas operaciones a un sistema de registro.

En cuanto a las posibles medidas de simplificación propone que los Estados permitan el cumplimiento de sus obligaciones por vía telemática, así como el establecimiento de una franquicia mínima para operadores no establecidos.

Introduce por último la posibilidad de que un conjunto de países vinculado por una base jurídica común relativa a sus sistemas de impuestos sobre el consumo puedan adoptar medidas distintas. Esta previsión, sin perjuicio de que este documento de la OCDE no vincula jurídicamente a sus EEMM, permite por tanto que la CE establezca otras reglas según el prestador de servicios realice sus operaciones desde dentro o desde fuera de su territorio.

Tras lo expuesto, cabe concluir que ante la dimensión transnacional del comercio electrónico, la OCDE ha buscado la coordinación de sus trabajos, entre otros, con la UE manifestando, respecto a la imposición sobre el consumo, la necesidad de prevenir supuestos de doble o nula imposición, evitar el aumento de la elusión, evasión o fraude fiscal, minimizar costes de cumplimentación, dar preeminencia al principio de tributación en el lugar de consumo, minimizar las diferencias que existen entre los distintos países respecto a las reglas de localización, no considerar como entregas de bienes corporales las entregas de bienes intangibles, uso del método de inversión de sujeto pasivo para transacciones entre empresas, revisión del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición (en especial sobre el concepto de establecimiento permanente, atribución de rentas, cánones y precios de transferencia) y por último, incrementar la cooperación y asistencia tributaria.

En el seno de la UE, la posición que actualmente se mantiene respecto a la imposición del comercio electrónico sigue un *iter* similar al de la OCDE ya desde el Informe Bangemann de 1994.²⁶ No obstante, es en 1997 con la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones “Iniciativa Europea de Comercio Electrónico”²⁷ donde se evidencian las primeras propuestas de la UE sobre la tributación del comercio electrónico. En dicho documento se aborda la incidencia del desarrollo de las sociedades de la información con carácter genérico aunque dedicando espacio a la problemática fiscal. En esta ámbito manifiesta la necesidad de que las operaciones de comercio electrónico estén sujetas tanto a la imposición directa como indirecta respetando la seguridad jurídica, asegurando la neutralidad fiscal y evitando pérdidas recaudatorias. Se descarta la creación de otros impuestos como el *bit tax*²⁸ y se opta por la aplicación del IVA a estas transacciones. Por

²⁶ V. *Recommendations to the European Council. Europe and the Global Information Society*. Bruselas, 26 de mayo de 1994.

²⁷ V. COM (97), 157 final, de 15 de abril de 1997.

²⁸ Se trata de una figura impositiva que atende a la intensidad de la transmisión o al número de bits transmitidos, cuyo sujeto pasivo sería el usuario de internet y el servidor actuaría como retenedor. El hecho imponible vendría constituido por la transmisión de cualquier tipo de información o datos a través del ciberespacio y la base imponible se determinaría por el número de bits transmitidos.

último pero no por ello menos importante, el Dictamen del Comité Económico y Social sobre esta Comunicación de la Comisión, establece en su apartado 18.3²⁹ que “el principio de recaudación del impuesto en el país de consumo debe aplicarse también en el comercio electrónico” de igual forma que se aplica en el comercio tradicional, cuestión de suma importancia en cuanto va a ser una de las que propiciaron más de un desacuerdo y la modificación de la propuesta de Directiva de 7-6-2000, de la que surgió la Directiva 2002/38/CE.

Tras la Conferencia de Ottawa se constituyeron en el seno de la UE tres Grupos de Trabajo para estudiar distintas cuestiones sobre la tributación del comercio electrónico. Entre sus funciones se encontraban las siguientes: el debate sobre la procedencia o no de modificar el artículo 9 de la SD³⁰ con el fin de asegurar la tributación en el lugar de consumo; el estudio de la gestión tributaria telemática desde la perspectiva de la asistencia mutua, cooperación internacional y cuestiones de registro para un mayor control y verificación de las operaciones *on line*, y el estudio de fórmulas de identificación de los operadores, destacando como objetivo la creación de un Registro único de identificación en la UE, así como la implantación de la facturación electrónica y, por ende, de la firma electrónica.

El documento de trabajo XXI/99/1201-EN,(XX/99/1201-FR) de junio de 1999, en la línea seguida por la UE en esta materia³¹ recogió diversas propuestas para evitar que este tipo de transacciones escapen al control tributario y que básicamente consisten en fórmulas de identificación y autenticación del destinatario del servicio³² para que el oferente tenga seguridad de que su cliente identificado como empresario o profesional lo sea efectivamente a efectos del IVA en un EM o por el contrario sea un particular. En el ámbito estrictamente normativo señaló la posible conveniencia de modificar el art. 9.2.c) y e) SD.

III. TRIBUTACIÓN DE LAS OPERACIONES *ON LINE*.

Expuesto en el capítulo introductorio los principales problemas que suscita la tributación de las operaciones *on line* en el IVA y teniendo presente la posición de la UE en

Sin perjuicio de que la creación de una figura impositiva nueva fuera descartado por seguir la UE el criterio sentado en el seno de la OCDE respecto al mantenimiento de las figuras tributarias existentes, cabe destacarse la posible inconstitucionalidad de la que adolecería en la medida en que no se basara en el propio valor del consumo. V. FALCÓN Y TELLA,R.; “Tributación e Internet: aplicación de las reglas generales, con adaptación en su caso, como alternativa al bit tax”, *Quincena Fiscal*, núm.10, 1998. CARBAJO VASCO, D.: “La fiscalidad del comercio electrónico: problemas y oportunidades”, *Carta Tributaria*, núm. 334, 2000.

²⁹ Cfr. IND/618, de 29 de octubre de 1997.

³⁰ El art. 9 SD regula el lugar de realización de las prestaciones de servicios.

³¹ V. Documento COM (1998) 374 final.

³² En relación al destinatario empresario o profesional, mediante la verificación electrónica de la administración del país del que el destinatario ha dado su NIF-IVA al oferente a través de la extensión del Sistema *Value Added Tax Information Exchange System* (VIES) o mediante la verificación electrónica de un suministrador de servicios de autenticación por delegación de la administración.

En relación al destinatario particular a través de los intermediarios que intervienen en toda transacción *on line* (DNS e IP, los que proporcionan y explotan las redes y los relativos a sistemas bancarios y de pagos) haciendo uso para ello de la técnica de las retenciones. Incluso se propuso extender el mecanismo de autoliquidación aplicable entre empresas a los consumidores.

esta materia, en el presente capítulo se abordará el régimen de tributación de estas transacciones en el IVA a partir de las primeras directrices comunitarias hasta llegar a la actual regulación contenida en la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002 por la que se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

1. Calificación y reglas de localización. Directrices comunitarias.

En 1998, con el objeto de preparar la contribución de la UE acerca de la fiscalidad indirecta en la Conferencia de Ottawa, la Comisión presentó la Comunicación “Comercio Electrónico y fiscalidad indirecta” al Consejo de Ministros, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, de 17 de junio³³ estableciendo las siguientes directrices³⁴:

1ª. El IVA debe aplicarse a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas al consumo en la UE independientemente del medio utilizado para su transacción, debiendo proporcionar el sistema del IVA comunitario la seguridad jurídica, simplicidad y neutralidad fiscal necesarias para el pleno desarrollo del comercio electrónico.³⁵

2ª. Las operaciones *on line* se considerarán a efectos del IVA como prestaciones de servicios. La finalidad de esta opción, como se establece en esta Comunicación, es evitar la pérdida de recaudación del IVA que produciría la calificación de las tradicionales entregas de bienes como tales, cuando se suministren por vía telemática.

3ª. Declara la no sujeción al IVA de los servicios prestados *on line* que se consuman fuera del territorio comunitario independientemente de que el destinatario sea empresario, profesional o particular (aunque el IVA soportado en su producción dará derecho a deducción) y la sujeción al impuesto de los servicios que se consuman en territorio de la CE independientemente de su origen. Constituye la finalidad de esta directriz el garantizar la neutralidad fiscal entre los suministros comunitarios y no comunitarios ya que los operadores de servicios con destino en la CE procedentes de terceros países no repercutían el IVA frente a los operadores comunitarios que sí repercutían el impuesto con el consiguiente aumento de “precio” y pérdida de competitividad.

4ª. El cumplimiento de las obligaciones tributarias por los operadores deberá ser sencillo.

5ª. Uso de mecanismos para controlar la aplicación del impuesto tanto sus destinatarios sean empresas como particulares establecidos en la CE.

³³ V. COM(98)374 final, de 17 de junio de 1998.

³⁴ Estas directrices suponen una traslación de las condiciones marco de tributación recogidas en el documento de la OCDE “*Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*” que se puede consultar en la página web de la OCDE, <http://www.oecd.org>.

³⁵ La Comisión, en la línea apuntada en el seno de la OCDE y la UE asume la opción de sujetar al IVA las operaciones de comercio electrónico renunciando por tanto a la creación de impuestos nuevos.

6ª. Impone a los EEMM la autorización de la facturación electrónica.³⁶

7ª. Recomienda que los EEMM faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias por vía telemática (declaración y pago).³⁷

2. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica.³⁸

En sus considerandos recoge los principios adoptados por el Consejo de Ministros ECOFIN en su reunión de 6-7-1998, que vienen a ser una traslación de las directrices de la Comunicación de la Comisión de 1998 manifestando que el art. 9 de la Sexta Directiva no permite gravar adecuadamente los servicios prestados por vía electrónica dentro de la CE ni evitar falseamientos de competencia en este ámbito.

Su ámbito objetivo de aplicación queda limitado a “algunos” servicios prestados por vía electrónica. En concreto, a los servicios del art.9.2.c. Sexta Directiva cuando se presten por vía electrónica,³⁹ así como el suministro de servicios en el ámbito de programas informáticos, tratamientos de datos y de informática, incluidos la recepción y concepción de sitios web o servicios similares y de información) definiendo exclusivamente a los efectos de este artículo el concepto “servicios prestados por vía electrónica”.

El motivo principal de esta propuesta consiste en gravar las operaciones *on line* “consumidas” en territorio CE que, en virtud de la regla general de localización del art.9 SD venían a localizarse en origen (lugar del prestador) con la consiguiente pérdida de competitividad de los operadores comunitarios que realizaban las mismas operaciones tanto dentro como fuera de territorio CE en cuanto (a diferencia de los no comunitarios) venían obligados a repercutir el IVA. De ahí que, siguiendo las directrices comunitarias⁴⁰ y las orientaciones de la OCDE⁴¹ y con el fin primordial, según reza su considerando primero, de evitar distorsiones en la competencia y deslocalizaciones no deseadas⁴², tome como criterio, en su considerando segundo, para localizar estas operaciones el lugar “donde

³⁶ Nótese que la Comisión pretende que los EEMM autoricen la facturación electrónica a nivel interno, pero no que la exijan con carácter imperativo.

³⁷ Nótese que se trata de una recomendación y que en todo caso no exige que los EEMM impongan la presentación y liquidación telemática de las declaraciones tributarias.

³⁸ Presentada por la Comisión el 7 de junio de 2000. Documento COM (2000) 349 (DOCE: 28-11-2000 – 337 E/65)

³⁹ Limitando el ámbito objetivo de aplicación a los servicios prestados por vía electrónica (*on line*) quedan excluidas las operaciones *off line*.

⁴⁰ Cfr. Documento COM (98) 374 final, de 17 de junio de 1998. Remisión al aptdo 1, Cap. III (3ª directriz)

⁴¹ Cfr. Resolución de la OCDE tras la Conferencia de Ottawa “Las condiciones del sistema de tributación del comercio electrónico” y documento “*Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions*”. Remisión a Cap. II, párr.8. y 11.

⁴² Nótese que al operador comunitario que realizara estas prestaciones de servicios le salía más rentable (en términos de competitividad) deslocalizar sus operaciones fuera de territorio CE, con la consiguiente pérdida de base imponible para el EM donde efectivamente se consumiera el servicio. (pérdida que atendiendo al “nuevo” criterio de consumo también se producía al no quedar gravadas por el impuesto las operaciones realizadas por no establecidos de mantenerse la regla general de tributación en origen del art.9 SD)

efectivamente se consuman” lo que evidencia una regla general de localización en destino que en principio vendría a solucionar los problemas apuntados. Así, en las operaciones B2B propone el lugar donde el destinatario tenga la sede de actividad económica o establecimiento permanente⁴³ mientras que para las operaciones B2C, ante la imposibilidad de aplicar en este caso el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, propone la utilización de un sistema de registro para los operadores no establecidos constituyendo el lugar de realización del hecho imponible el EM de identificación en el caso de que hubiera optado por acogerse al régimen especial o bien, si no opta por el mismo, en el EM donde el destinatario consumidor final tenga su domicilio o residencia habitual debiendo repercutir el IVA correspondiente y proceder a su declaración y posterior ingreso.⁴⁴

Se introduce como novedad un régimen de franquicia por el cual, sólo a partir de un umbral que situó en 100.000 € los servicios quedarían gravados por el IVA.⁴⁵ Alega la Comisión razones de simplicidad al introducir un régimen especial para pequeñas empresas despreciando el principio de neutralidad que debe presidir el impuesto⁴⁶ (ya que los operadores no establecidos que no superen el umbral seguirán siendo más competitivos que los comunitarios que realicen las mismas operaciones en el mismo territorio.)⁴⁷ Por otra parte, y en cuanto a su referencia a las pequeñas empresas como beneficiarias de esta franquicia cabe señalarse, a modo de añadido reproche, que éste régimen no sólo beneficiará a estas empresas, sino a cualquier operador que no exceda del umbral y precisamente podrá ser más fácilmente eludido por las grandes empresas con gran volumen de operaciones que podrán por ejemplo - y entre otros mecanismos de elusión-, asumir el menor coste de crear tantas sociedades como sean necesarias para distribuir el volumen de operaciones de tal forma que cada una de ellas no supere dicho umbral. Ello, en la hipótesis de que algún operador no comunitario en exceso concienciado de su condición de contribuyente quiera solicitar un número de identificación fiscal a efectos del IVA (en adelante NIF-IVA) en un EM cualquiera de aquellos en el que efectúe prestaciones de servicios tal como dispone el artículo 1. 5.b. de la propuesta, ya que la elusión fiscal viene facilitada por el mero hecho de no identificarse en ningún EM ni declarar la realización de

⁴³ No se ofrece definición de los conceptos “actividad económica” o “establecimiento permanente” a efectos del IVA. Hasta que haya una definición legal de los mismos deberá estarse a la interpretación dada por la doctrina jurisprudencial de cada EM y en especial al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Respecto al concepto “establecimiento permanente” en el ámbito de la imposición directa el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE aprobó una modificación a los comentarios relativa a la definición de establecimiento reseñada en el capítulo II (párr. 10) y al cual me remito, sin perjuicio de añadir que no es pacífica en la doctrina la cuestión de si los conceptos válidos en la imposición directa también lo son en la imposición indirecta.

⁴⁴ Si realiza operaciones *on line* B2C en todos o varios EEMM deberá cumplir las obligaciones tributarias que cada jurisdicción establezca repercutiendo el IVA exigido en cada jurisdicción y declarando e ingresando en las distintas administraciones tributarias con el consiguiente coste y aumento de la complejidad para el operador de cumplir con sus obligaciones tributarias. En base a criterios de disminución de costes y simplicidad es por lo que justifica la Comisión el establecimiento de este sistema de registro.

⁴⁵ Cfr. Propuesta de Directiva. Art. 1.3 por el que modifica el art.24 de la SD y añade un nuevo aptdo 2 bis.

⁴⁶ Viene siendo doctrina del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas (TSJCE) que el principio de neutralidad no puede ceder ante otros principios como el de simplicidad, eficiencia y eficacia

⁴⁷ La Comisión justifica la pérdida de base imponible que puede suponer esta franquicia por entender que es despreciable y esperando que incentive el sistema de registro de los operadores no establecidos para así al menos tener un sistema de control de las operaciones que realizan. Sin embargo, no justifica la distorsión en la competencia que conlleva.

tales operaciones en territorio CE ante las dificultades existentes para la administración tributaria española o de cualquier otro EM no sólo de averiguar, sino de perseguir al contribuyente no establecido por posibles infracciones tributarias teniendo en cuenta los deficientes mecanismos de cooperación y colaboración y el coste que puede suponer para la administración tributaria que, en ocasiones, puede ser mayor que el importe de la posible deuda frente a la Hacienda pública. A estos efectos, cobra importancia la extensión de la responsabilidad al empresario o profesional destinatario del servicio prevista en el art. 1. 4 de la propuesta que en el caso español debería entenderse solidaria en virtud del art. 87.Uno.1º. de la LIVA, lo que evitaría a la administración tributaria española perseguir el patrimonio del deudor principal hasta su declaración de fallido como requisito inexcusable para derivar la responsabilidad subsidiaria. No obstante lo anterior y de forma paralela, la propuesta exonera de “responsabilidad” al sujeto pasivo operador tercero en el caso de que haya comprobado con la diligencia debida que el destinatario tiene un NIF-IVA comunitario. El término responsabilidad debe entenderse en el sentido de obligación de pago, es decir, si factura sin IVA previa comprobación diligente de que el destinatario es sujeto pasivo (que por el mecanismo de inversión del sujeto pasivo vendrá obligado a autorepercutirse el impuesto)⁴⁸, se le exonera de pagar la deuda que el destinatario debería haber ingresado pudiendo por tanto la administración dirigirse directamente a este último.

Por último y en relación al tipo impositivo aplicable a las operaciones *on line* propone el general del EM en el que se localicen. Por tanto, en las operaciones B2B, el del EM donde el destinatario tenga su sede de actividad económica o establecimiento permanente y en las operaciones B2C en las que el operador no establecido haya optado por identificarse en un EM, el tipo de dicho EM. Ello conlleva evidentemente una economía de opción importante para este nuevo sujeto pasivo ante la disparidad existente en los EEMM, entre otras, respecto a los tipos impositivos y, por otra parte, la pérdida recaudatoria de los EEMM menos competitivos acuciada por la falta de un sistema de compensación entre Estados de la recaudación que a cada uno correspondería atendiendo al criterio de consumo.⁴⁹

3. Directiva 2002/38/CE respecto de los servicios de radiodifusión y de televisión y algunos servicios prestados por vía electrónica.⁵⁰

Tras el análisis y discusión de la Propuesta de 2000 se aprueba 2 años después la Directiva 2002/38/CE con el fin de modificar la SD en relación al IVA aplicable a las operaciones realizadas *on line* con algunas modificaciones que se analizarán a continuación.

a) Entrada en vigor y periodo de vigencia.

⁴⁸ V. En nuestro ordenamiento interno, art. 84.Uno.2º LIVA

⁴⁹ Nótese que desde la propuesta hasta la aprobación de la Directiva pasaron 2 años reflejándose con ello la dificultad de encontrar un consenso entre los representantes de cada EM acerca de varias cuestiones y entre ellas, como principal motivo de preocupación, la pérdida de recaudación a favor de aquéllos EEMM más competitivos.

⁵⁰ DOCE L 128, de 15 de mayo de 2002

Entró en vigor el 16 de mayo de 2002⁵¹ siendo lo primero a destacar de esta norma su temporalidad parcial⁵² en cuanto sólo su artículo 1º está sujeto a un límite temporal. El periodo de vigencia de este precepto comienza el 1-7-2003 y termina, salvo prórroga por el mismo periodo de tiempo en las condiciones previstas en su art.5º in fine, el 1-7-2006.

La limitación temporal no afecta a las normas relativas al cumplimiento de obligaciones formales contenidas en su artículo 2º.

b) Ámbito de aplicación.

La primera novedad introducida por esta Directiva con respecto al contenido de la propuesta de la que trae causa es su ámbito objetivo de aplicación en cuanto se amplía a los servicios de radiodifusión y de televisión. En relación a qué debe entenderse por “servicios prestados por vía electrónica”, a pesar de manifestar en su 4º considerando el objetivo de definir tal concepto omite a lo largo de su articulado cualquier definición limitándose a incluir, a través de un anexo, una lista de determinados servicios meramente ejemplificativa y, por tanto, de carácter no taxativo.⁵³

Esta falta de definición supone falta de certeza y, por tanto, de seguridad jurídica para los operadores no establecidos que deben asumir el riesgo de decidir si las operaciones que realizan deben entenderse o no prestaciones de servicios a efectos de esta Directiva sin tener certeza de su condición o no de sujeto pasivo del impuesto al objeto de cumplir las obligaciones tributarias que como tal le corresponderían. Se ha justificado tal indeterminación ante el riesgo de pérdida de base imponible que supondría el establecer una lista cerrada de estos servicios, ya que con el progresivo desarrollo de las TIC podrían aparecer nuevos servicios que al no estar contenidos en la lista no quedarían sujetos al impuesto.

Si la dificultad giraba en torno a la definición y lo que se busca es que los operadores no establecidos tomen conciencia de su condición de contribuyente privilegiándolos con un régimen especial⁵⁴, la inseguridad con la que cuenta este operador acerca de si esta Directiva es de aplicación o no a los servicios que realiza no alentará tal conciencia, sino su interés en no comunicar en ningún EM que realiza operaciones *on line* en territorio CE. Por el lado de la administración, el problema que puede plantearse es el mismo al no tener certeza del tipo de operaciones sobre las que recae esta Directiva y, por tanto, de asumir el riesgo de incurrir en el coste relativo a la averiguación de la realización del hecho imponible incierto y posterior persecución del patrimonio del supuesto sujeto pasivo.

A lo anterior debe añadirse, a mi juicio, el desafortunado título de la Directiva en cuanto dice “algunos” servicios prestados por vía electrónica, ya que no hace sino generar la duda de a qué servicios se excluirá de su régimen de aplicación. Podría entenderse que excluye los servicios de telecomunicaciones, de innegable naturaleza electrónica, por tener

⁵¹ v. Art. 7º Directiva 2002/38/CE

⁵² v. Art. 5º Directiva 2002/38/CE

⁵³ Cfr. Directiva 2002/38/CE, “Anexo L. Lista ilustrativa de prestaciones de servicios por vía electrónica consideradas en la letra e) del apartado 2 del artículo 9º”

⁵⁴ v. Art. 1.3 por el que se añade el art. 26 quater a la SD.

su propio régimen de tributación a efectos del impuesto, sin embargo, también podría entenderse que con ello sólo excluye los supuestos que introduce en el último párrafo del Anexo L.

c) Reglas de localización.

La regla de localización en las operaciones B2B es la planteada en la Propuesta. Por tanto, la regla es la del lugar de consumo,⁵⁵ así como en las operaciones B2C donde se mantiene este criterio⁵⁶ y el paralelo sistema de tributación en el EM de identificación.⁵⁷ Al hilo de la regla de localización prevista en las operaciones B2B en las que opera la inversión del sujeto pasivo, debe tenerse en cuenta que esta Directiva no contempla la exoneración de responsabilidad del prestador no establecido prevista en la propuesta de 7-6-2000, con lo que responderá del pago del impuesto en todo caso.

d) Régimen Especial.

Se establece a través del apartado 3 de su art.1º. que añade un nuevo artículo 26 *quater* a la SD bajo el título “Régimen especial para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto”. Antes de entrar en el contenido de este régimen conviene destacar que la Directiva prescinde de la franquicia propuesta por la Comisión, lo que implica que los servicios electrónicos realizados por el sujeto pasivo no establecido estarán sujetos y no exentos desde la primera operación con independencia de que opte por acogerse o no al régimen especial.

Respecto a este régimen lo primero a señalar, como ya se ha apuntado, es su carácter optativo para el sujeto pasivo. En el caso de ejercitar tal opción⁵⁸ podrá elegir un EM donde identificarse a efectos del IVA y en el que deberá declarar el inicio⁵⁹, cese o modificación de su actividad. No obstante, y a diferencia del contenido de la Propuesta de la Comisión, no le será aplicable la normativa del EM de identificación, sino la del EM de

⁵⁵ Es decir, se adopta el principio de tributación en destino. Téngase en cuenta que esta regla es la aplicable en operaciones realizadas desde territorio no comunitario a territorio comunitario y viceversa, independientemente de que el destinatario sea sujeto pasivo del impuesto o particular. Cuando se realicen dentro de territorio CE, es decir, de un EM a otro EM y el destinatario sea sujeto pasivo del impuesto se localizan en destino y si fuera particular en origen.

⁵⁶ Cfr. Art.1º.b. Directiva 2002/38/CE por el que añade la letra f) al aptdo. 2 del art.9º de la SD.

⁵⁷ V. Art. 1º.3. Directiva 2002/38/CE por el que se añade el art. 26 *quater* a la SD para establecer el régimen especial para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios a consumidores finales y que contiene en su aptdo.A lo que debe entenderse a efectos de esta Directiva por “Estado miembro de identificación”.

⁵⁸ En el caso de no ejercitar tal opción, deberá obtener un NIF/IVA comunitario para identificarse en todos y cada uno de los EEMM donde opere aplicando e ingresando el IVA correspondiente en cada uno teniendo derecho a deducirse las cuotas soportadas del impuesto con arreglo al art. 17.2 SD sin que, por otra parte, le sean de aplicación las disposiciones comunitarias relativas a la gestión telemática de tales operaciones.

⁵⁹ La Declaración de inicio de actividad deberá contener los datos exigidos en el nuevo art. 26 *quater*, B.2.II (nombre, dirección de correos y electrónica, incluidos los sitios de internet, en su caso, NIF, y una declaración en la que afirme carecer de NIF/IVA comunitario). El EM de identificación le notificará el NIF/IVA por vía electrónica.

consumo⁶⁰ (territorio donde el adquirente tenga su domicilio o residencia habitual) lo que implica que este nuevo sujeto pasivo deberá conocer y aplicar no sólo el tipo impositivo sino cualquier normativa existente del EM de consumo que pueda ser de aplicación según la naturaleza de la operación. Evidentemente resulta de este sistema un reparto más equitativo entre los distintos Estados⁶¹ pero resulta difícil de justificar atendiendo a los principios de simplicidad y certeza que debe presidir la normativa del impuesto.

El beneficio principal para el sujeto pasivo se centra en el derecho a la devolución del IVA en virtud de lo dispuesto en la Directiva 86/560/CEE en lugar de someterse a la deducción de cuotas con arreglo al art. 17.2 de la SD. Por otra parte, sus obligaciones básicamente serán las de presentar la declaración del impuesto (con carácter trimestral) independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos, dentro del plazo de 20 días, que incluirá -por cada EEMM de consumo en que se haya devengado el impuesto- el valor total (s/IVA) y la cantidad global del impuesto correspondiente indicando el tipo impositivo aplicable y la deuda tributaria total abonando en ese momento el IVA en una cuenta bancaria designada por el EM de identificación.

Tiene la obligación añadida de mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial durante diez años (desde el final del año en que se hubiera realizado la operación). Obligación que, a tenor de lo dispuesto en la misma Directiva tiene como finalidad que los EEMM de consumo puedan comprobar si el sujeto pasivo ha realizado correctamente su declaración-liquidación. Esta previsión no sólo excede lo racional, sino el periodo del que dispone la administración tributaria para comprobar la situación del sujeto pasivo cuyo derecho prescribe en nuestro país a los cuatro años desde fin del plazo de periodo voluntario de ingreso suponiendo una medida que contribuye a encarecer el coste a asumir por el operador, sin perjuicio de que la disposición de tales datos por la administración tributaria, una vez prescrito su derecho de comprobación y averiguación, pueda resultar objeto de crítica desde la perspectiva de los derechos y garantías del contribuyente e incluso de la normativa aplicable en materia de protección de datos de carácter personal.

e) Gestión telemática.

Las declaraciones censales, declaraciones-liquidaciones del impuesto y toda relación entre este nuevo sujeto pasivo y la administración tributaria se ordenará, según lo dispuesto en el nuevo art.26 *quater* exclusivamente vía telemática. Para ello, el art.2º de la Directiva de 2002 ordena a los EEMM que autoricen la presentación de estas declaraciones por vía telemática dándoles además la posibilidad de que puedan exigir que se presenten por esta vía.

La total gestión telemática del cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo no establecido podría verse como un beneficio para éste en la medida en que

⁶⁰ Entiéndase EM de consumo en el sentido dado por la definición del nuevo art.26 *quater*, A.d., introducido por el art. 1º.3 de la Directiva 2002/38/CE.

⁶¹ Con esta modificación se observa el principio de recaudación del IVA en el país de consumo enunciado en el Dictamen del Comité Económico y Social (remisión a Cap. II) en detrimento de la 4ª directriz comunitaria enunciada en el Documento COM(98) 374 final, de 17 de junio de 1998 por la que se acuerda que el cumplimiento de las obligaciones tributarias debe ser sencillo.

contribuya a una mayor sencillez y reducción de costes financieros cuando ya disponga de los medios técnicos para ello así como para conseguir una mayor celeridad en la recuperación del IVA devengado, no obstante podrá constituir lo contrario cuando el operador no esté preparado para ello y deba contratar servicios externos para el cumplimiento de tales obligaciones o bien considere no ser de confianza el tratamiento de los datos que suministre a la correspondiente administración tributaria o en las medidas de seguridad utilizadas por la misma. Téngase en cuenta que tales datos estarán a disposición no sólo del EM de identificación, quizás elegido por el sujeto pasivo, entre otros motivos, por la seguridad en el tratamiento de datos de forma informatizada por la administración tributaria, sino también de los distintos EM de consumo. La aplicación de tales medidas por los EEMM no está sujeta a límite temporal en cuanto a su vigencia al venir contemplado en el art.2º de la Directiva, independientemente de que se revise el contenido de su art. 1º, con lo que puede deducirse que la introducción de la gestión telemática total del impuesto como obligatoria por la UE va a ser la tendencia imperante una vez los distintos EEMM hayan adaptado su administración tributaria para ello y a los que parece ir dirigido el mandato de que autoricen a los sujetos pasivos no establecidos tal posibilidad.⁶²

3. Breve referencia a las modificaciones introducidas en el artículo 70.Uno. de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido tras la Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

En primer lugar debe observarse que el art.3º.1 de la Directiva 2002/38/CE establece el 1-7-2003 como término para que los EEMM pongan en vigor las disposiciones normativas necesarias para su transposición al derecho interno. A pesar de ello, en España se procedió a ello a través de la Ley de acompañamiento de 2002,⁶³ que da nuevo contenido al ordinal 4º del art.70.Uno LIVA.⁶⁴ Lo primero a destacar es la introducción de la definición de “servicios electrónicos”⁶⁵ adoptada en la Propuesta de la Comisión de 7-6-2000 que completa la transposición de la lista ilustrativa de la Directiva 2002/38/CE, a pesar de que el Consejo omitió toda definición por las razones antes expuestas. Al hilo del comentario realizado anteriormente al respecto y al cual me remito⁶⁶, la introducción en la LIVA de esta definición (contrariamente a lo dispuesto en la Directiva de 2002 y a la Recomendación 8ª del ICEICEFE) no viene sino a reforzar la necesidad de tal definición en aras de una mayor seguridad jurídica.

⁶² La facultad reconocida en esta Directiva a los EEMM para que puedan exigir el cumplimiento de las obligaciones exclusivamente por vía electrónica o telemática va más allá de la propuesta de la Comisión de 7-6-2000, de las recomendaciones de la OCDE (Cfr. Doc. “Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions” comentado en el capítulo II).

⁶³ V. Disposición final 2ª por la que las reglas de localización introducidas por la Ley 53/2002 así como el régimen especial entrará en vigor a partir del 1-7-2003

⁶⁴ Vaciado de contenido al resultar derogado por el art.6.Cuatro de la Ley 55/1999, de 29 de diciembre (B.O.E. de 30-12-99), que entró en vigor el 1-1-2000.

⁶⁵ Art.70.Uno.4º.B “aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos”.

⁶⁶ V. Cap.III,3.b).

Respecto a las reglas de localización⁶⁷ interesa destacar el juego de presunciones⁶⁸ que introduce nuestro legislador a los efectos de determinar si el destinatario del servicio particular tiene residencia o domicilio habitual en TAI en las operaciones B2C. Así, se presumirá que el destinatario está establecido o tiene su residencia o domicilio habitual en TAI cuando efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en TAI. Atendiendo al tenor literal de la Ley, se trata de una presunción *iuris et de iure*, ya que no admite prueba en contrario. Presunción con la que entiendo rebasa el mandato de la Directiva 2002/38/CE -limitado a garantizar que queden sujetos al impuesto los servicios que se consuman en territorio comunitario y no lo estén aquellos que se consuman fuera-, en cuanto el pago a través de entidades de crédito establecidas en TAI en ningún modo es indicativo de que el consumo se ha producido en dicho territorio. Tal exceso podría haberse corregido con el establecimiento de presunciones *iuris tantum*.

La regla de localización en servicios prestados desde o hacia fuera de la CE⁶⁹ es el lugar de consumo habiéndose fijado como punto de conexión la sede o establecimiento del destinatario y como criterio objetivo⁷⁰ para su determinación el de residencia o domicilio, sin que el legislador español pueda descartar tal regla de localización sometiendo a tributación consumos no realizados en su territorio extendiendo su soberanía fiscal más allá del mandato comunitario a través del establecimiento de tales presunciones como medio para determinar la concurrencia de los criterios objetivos y por ende, del punto de conexión.⁷¹

Sin perjuicio de que el análisis de la transposición de la Directiva 2002/38/CE a nuestro derecho interno puede y debe ser objeto de estudio más pormenorizado, pongo fin a este breve apunte con una llamada de atención sobre el hecho de que nuestro legislador ha omitido todo supuesto de exención para determinados servicios prestados *on line* generando la cuestión de si aquellos servicios susceptibles de ser prestados de forma tanto tradicional o telemática que según la LIVA están exentos⁷² cuando se prestan de forma

⁶⁷ Las reglas de localización se transponen a través de las letras a), b) y c) del art. 70.Uno.4º de la Ley del impuesto.

⁶⁸ No obstante podría verse más bien la existencia de una ficción legal o *factio iuris* introducida por nuestro legislador consistente en entender que una orden de pago a una entidad de crédito establecida en TAI genera un consumo en el mismo. Ficción que no encuentra más justificación que la extensión de la soberanía fiscal española a supuestos no contemplados en el mandato de la Directiva 2002/38/CE. Esta ficción se hace más evidente cuando en el art.70.Uno.4º.b) localiza una operación B2C en TAI cuando no resulte posible determinar el domicilio del destinatario, ya que entiende que la imposibilidad de determinar su domicilio genera un consumo en territorio de aplicación del impuesto.

⁶⁹ En las operaciones B2B realizadas por operador comunitario a destinatario empresario o profesional establecido en territorio comunitario también están sujetas al principio de tributación en destino. No obstante, en las mismas operaciones B2C el principio de tributación es el de origen.

⁷⁰ v. Directrices de la Comisión y del Consejo de la UE así como las recomendaciones internacionales comentadas en los capítulos anteriores.

⁷¹ Algunos autores entienden sin embargo que tanto la norma comunitaria como la nacional han descartado el requisito de que estos servicios se utilicen efectivamente en territorio de aplicación del IVA (es decir, que se consuman en TAI). V. SÁNCHEZ GALLARDO, F.J., “novedades introducidas en la Ley del IVA por la Ley 53/2002, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social: las reglas de localización del artículo 70.Uno. Novedades”, Carta Tributaria, monografías, núm. 4/2003, pág. 39 y ss.

⁷² V. Art. 13 SD y art. 20 LIVA, entre las que pueden señalarse las exenciones sobre el juego (actividad que actualmente viene gravada en España por la Tasa sobre juegos y apuestas, tributo configurado como un

tradicional, también lo estarán cuando se presten de forma telemática. Cuestión que lejos de ser baladí conlleva muy distintas consecuencias no sólo para los sujetos pasivos, sino para los consumidores y evidentemente en según que operaciones podría afectar a la recaudación de las Comunidades Autónomas y del Estado.

CUADRO RESUMEN DE REGLAS DE LOCALIZACIÓN A PARTIR DEL 1-7-2003

TIPO DE OPERACIÓN	PRESTADOR	DESTINATARIO	LOCALIZACIÓN	
B2B	SP no establecido SP establecido en CE SP establecido en CE	SP establecido en CE SP no establecido SP establecido en CE	Destino (sujeta) Destino (no sujeta) Destino (sujeta)	Sede actividad económica o EP* Sede actividad económica o EP ISP (art. 84.Uno.2º LIVA)
B2C	SP no establecido SP establecido en CE SP establecido en CE	Particular establecido en CE Particular no establecido Particular establecido en CE	Destino/EM de identificación (sujeta) Destino (no sujeta) Origen (sujeta)	Según haya optado o no por el régimen especial Residencia o domicilio habitual Sede actividad económica o EP

* Establecimiento permanente

BIBLIOGRAFÍA

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (2000), *La tributación en un contexto de globalización económica*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, XXXII Asamblea General del C.I.A.T.

CHICO DE LA CÁMARA, P. Y CAZORLA PRIETO, L. (2001), *Los impuestos en el comercio electrónico*, Navarra, ed. Aranzadi.

COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL IMPACTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD ESPAÑOLA (2000), *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

CONFERENCIA TÉCNICA DEL C.I.A.T. OPORTO. (1999) “La tributación frente a las relaciones internacionales y la utilización de las nuevas tecnologías”, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales.

GRAU RUIZ, M^a.A., (2000) “La cooperación internacional para la recaudación de tributos: el procedimiento de asistencia mutua”, Madrid, La Ley.

HORTALÁ I VALLVÉ, J., et al. (2000) *La fiscalidad del comercio electrónico*, Monografías fiscales, Valencia, CISS PRAXIS.

PÉREZ HERRERO, L.M^a., (1997) “La Sexta Directiva Comunitaria del IVA”. Col. *Derecho Financiero y Tributario*, Barcelona, Cedecs.

recurso propio de las CCAA), enseñanza, asistencia sanitaria, operaciones financieras u operaciones relativas a bienes inmuebles.

SERRANO SOBRADO, J. Y VICTORIA SÁNCHEZ, A. (2000), *Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*, Barcelona, CISS PRAXIS, S.A.

TEJERIZO LÓPEZ, J.M. et al. (2000) “Sistema tributario: los tributos en particular. Parte especial”, en AAVV, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, MP.