

La aplicación del IVA en el comercio electrónico *on line* según el ordenamiento jurídico español*

Ana María Henao Castañeda**

Resumen. Con la popularización del comercio electrónico en la década de los 90 surgieron las dudas sobre la fiscalidad de las transacciones realizadas por vía telemática. Después de intensos debates se consideró que lo más oportuno era aplicar las normas fiscales tradicionales al comercio electrónico, estableciendo unos principios propios para esta actividad. Cuando de esta fiscalidad se trata, los mayores problemas se encuentran en aquellos casos en los que las transacciones se dan enteramente a través de la vía telemática, agravándose el problema cuando se trata de transacciones internacionales. Entre los principales problemas encontramos la valoración de las operaciones a efectos de establecer la base imponible; además, la posibilidad de anonimato que permite la vía telemática dificulta la calificación de las transacciones; así como la disparidad generada después de que la Unión Europea estableciera que a través de esta vía sólo es posible realizar el hecho imponible a prestaciones de servicios.

Palabras clave: comercio electrónico, impuestos, Unión Europea, hecho imponible, transacciones.

Introducción

En el presente artículo se realiza una exposición de la normativa que actualmente rige la fiscalidad del comercio electrónico en España, para indicar posteriormente cuáles son los problemas que se encuentran para la aplicación del Impuesto al Valor Añadido Español (IVA), cuando nos encontramos con transacciones ejecutadas enteramente a través de la vía telemática, por tanto, en el denominado comercio electrónico *on line* o directo.

Para la identificación de los problemas, se hizo una revisión de las normas relativas al impuesto, tanto a nivel comunitario, es decir, la normativa emitida por los órganos legis-

lativos de la Unión Europea (UE), como de la legislación española interna; asimismo, se realizó un estudio sobre los conceptos emitidos por los grupos de estudio dedicados a esta materia, tanto el de la UE, como el de la Organización Para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). A la vez que se hizo una lectura de la bibliografía más destacada sobre este asunto, de autores como Rafael Oliver Cuello, Ana María Delgado y Juan Jesús Martos.

Es importante abordar este tema por las dificultades que sigue planteando la aplicación de las figuras tributarias tradicionales a esta nueva figura. Además, porque gracias al comercio electrónico han surgido un sin fin de nuevos empresarios que se dedican a

* El presente artículo está basado en el trabajo de investigación: "La fiscalidad de las transacciones on line del comercio electrónico", para obtener el título de Diploma de Estudios Avanzados, en el marco del Doctorado en Derecho Patrimonial en la Universitat Pompeu Fabra en Barcelona, España, cuyo tutor fue el Dr. Rafael Oliver Cuello, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la misma universidad.

** Abogada de la Universidad Eafit de Medellín, Colombia. En la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona, España, ha obtenido los títulos de Máster en Asesoría de Empresa y Diploma de Estudios Avanzados. Actualmente se encuentra escribiendo su tesis doctoral. Se ha desempeñado como asesora del Departamento Jurídico de un grupo de empresas españolas durante cuatro años.

Recibido: Septiembre 4 de 2011. Aprobado: octubre 16 de 2011

la compraventa de bienes y prestaciones de servicios a través de la Web. Aunque muchas veces no se constituyen formalmente como empresarios, ejercen como tales y, por lo tanto, serían sujetos pasivos del Impuesto. Este tipo de empresarios son muy difíciles de detectar por parte de la Administración Tributaria, y aunque cada uno de ellos considerado individualmente no alcanza un nivel de defraudación que logre perjudicar las arcas del Estado, la sumatoria de defraudaciones sí alcanza cifras relevantes.

1. Consideraciones generales

El comercio electrónico no tiene una definición unánimemente aceptada. La Comisión Europea, lo definió como “cualquier actividad en que las empresas y consumidores interaccionan y hacen negocios entre sí o con las administraciones por medios electrónicos” (Comunicación de la Comisión Europea COM, 1997, 157 Final).

El comercio electrónico *on line* o directo es aquel en el cual no sólo la negociación y la aceptación se dan a través de la vía telemática, sino que a través de esta vía se producen todas las operaciones concernientes al negocio, por tanto, se produce también la ejecución, la facturación, el pago, el servicio postventa, etc.

Internet es la más conocida de las herramientas de comunicación telemática, sin embargo, existen otras herramientas como son el Electronic Data Interchange (EDI), el cual está enfocado como herramienta comercial; el sistema *SWIFT*, utilizado por las entidades financieras; el sistema XML que tiene una aplicación similar al EDI.

El surgimiento del comercio electrónico en la década de los noventa generó una nueva economía, que dio lugar al nacimiento un

nuevo ámbito de actuación de los sujetos pasivos, de nuevas operaciones y nuevos hechos imponible. A la vez, estableció un nuevo canal de comunicación entre los sujetos pasivos y la administración, otorgándole, además, a esta última una herramienta de control de la información.

El comercio electrónico *on line* se caracteriza por la existencia de un mercado mundial de productos y servicios que circulan por la red, una de las características fundamentales es la innecesaria presencia física para acceder al mercado. Parafraseando a Hortalá I Vallvé, Roccatagliata, y Valente (2000, p. 121), es obvio que esta situación puede favorecer comportamientos destinados a eludir figuras tributarias.

La toma de conciencia sobre esta nueva realidad y las posibles problemáticas que la misma podía generar en la fiscalidad, se produjo en 1996 cuando la OCDE emitió el primer documento refiriéndose a la fiscalidad del comercio electrónico.¹

Fruto de la incertidumbre nacieron diversas propuestas, con metodologías y principios diferentes, entre las más destacables se encuentra la creación de un impuesto especial, cuyo sujeto pasivo sería el usuario de Internet. Este impuesto, denominado *bit tax*, gravaría la cantidad de bites transmitidos en cada operación; esta propuesta no tuvo acogida porque no se aplica el principio de capacidad económica de los contribuyentes, y fue en la mesa de Turku 97, cuando los actores definieron que no parecía conveniente la aplicación de esta medida. Se sugirió, también, la exención tributaria del comercio electrónico, el denominado Internet libre de impuestos. Esta propuesta fue inicialmente instaurada en el Estado de Massachusetts (Estados Unidos), pero finalmente no se hizo extensiva, en parte, porque no es de lógica

aplicación, mucho menos considerando el crecimiento y el volumen económico de las transacciones que se realizan actualmente a través de la vía telemática.

Finalmente, en la conferencia de la OCDE celebrada en Ottawa en octubre de 1998, se concluyó que las actuales figuras tributarias pueden y deben aplicarse al comercio electrónico, que por tanto no es necesaria la creación de nuevas figuras. Igualmente, se concluyó que, por parte de la administración tributaria debe existir el mismo nivel de identificación e información del contribuyente, quien debe ser gravado en el lugar de consumo.

La UE ha prestado especial atención al estudio de la fiscalidad del comercio electrónico. En este proceso ha estado permanentemente acompañada por la OCDE. En 1997, el Grupo de Trabajo N°1 de los Servicios de la Comisión Europea publicó el documento Armonización de los Impuestos Sobre el Volumen de Negocios - Informe Provisional Sobre las Implicaciones del Comercio Electrónico para el IVA y las Aduanas y la Comunicación de la comisión Europea COM (97) 157 Final, promulgada el 16 de abril de 1997. Siguiendo a Duran Rodríguez

el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad y desde una perspectiva de planificación empresarial a escala global, es la modificación efectiva de la cadena de generación de valor u optimización del modelo de negocio en sus diferentes fases, en la que estas tecnologías juegan un papel estelar, lo que consigue una mayor reducción del tipo efectivo de gravamen (2007, p. 884).

Internet es un mercado que actualmente está en pleno desarrollo, según los datos de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones de España (CMT), los ingresos del comercio electrónico en España durante 2010 alcanzaron los 7.317,6 millones de euros. Esta figura no solamente es utilizada por una inmensa mayoría de las empresas para impulsar su actividad, sino que se está perfilando como una forma de emprender

nuevos negocios. Y es que este medio ofrece múltiples ventajas a cualquier tipo de negocio y sin importar el tamaño del mismo. Quienes están involucrados en este negocio coinciden en afirmar que los cuatro pilares básicos en los que todavía falta mucha regulación y desarrollo son: la legislación y el acceso a Internet, la fiscalidad, la excelencia y la logística.

1.1. Los principios generales del derecho tributario y su aplicación al comercio electrónico

Con el surgimiento del comercio electrónico, una de las grandes dudas que se suscitó fue si esta nueva rama de la actividad podía estar sujeta a los principios generales del derecho tributario, los cuales en España están regulados por el artículo 31 de la Constitución, o si, por el contrario, se tendrían que dictar y regular unos principios propios.

En el marco de la mesa de la OCDE, celebrada en Turkú (Finlandia) en el año 1997, se estableció que además de los principios generales del derecho tributario, se debían definir unos principios propios de la fiscalidad del comercio electrónico. Esos principios son los siguientes: equidad (que no se produzcan distorsiones económicas); seguridad jurídica, (para la certeza de los elementos constitutivos del tributo); simplicidad (costes administrativos mínimos); justicia (reparto proporcionado entre los países) y eficiencia, (buscando que no se produzca ni evasión ni fraude fiscal). La fiscalidad no puede convertirse en un obstáculo que dificulte el desarrollo del comercio electrónico, aunque simultáneamente, el comercio electrónico no debe favorecer la inaplicación de las normas tributarias.

La neutralidad también es uno de los principios que rigen la fiscalidad del comercio electrónico y que tiene una gran relevancia, toda vez que tal y como afirma Calvo Ver-

guez: “La calificación de las rentas obtenidas por las empresas virtuales se fundamenta en el principio de neutralidad, a la luz del cual la realización de una operación en la Red debe generar el mismo tipo de renta que si dicha operación se hiciese fuera de ella” (2009, p. 37).

1.2. Fiscalidad internacional y comercio electrónico

La relevancia fiscal del comercio electrónico se produce, fundamentalmente, cuando nos encontramos ante transacciones con un componente internacional. En este aspecto, ha sido determinante la existencia de los Convenios para evitar la doble Imposición (CDI), en la medida en que estos establecen el reparto de competencias tributarias entre los Estados, como también lo comenta Durán Rodríguez (2007, p. 888). A los CDI como tratados internacionales, les son de aplicación las normas de interpretación contenidas en la Convención de Viena para el derecho de los tratados. Sin embargo, debido a la amplitud de la convención de Viena, se suele acudir a otros instrumentos más específicos, entre los cuales es posible resaltar el modelo de convenio de la OCDE y sus comentarios (Serrano, en línea).

Los conflictos en la fiscalidad internacional surgen fundamentalmente porque existen diversos criterios para determinar cuáles rentas serán gravadas por un país. Este asunto será tratado en detalle en un próximo artículo referente al impuesto a la renta en el comercio electrónico.

1.3. Otros problemas de la fiscalidad del comercio electrónico directo

Dentro de las dificultades inherentes al comercio electrónico, se encuentra la de identificar y localizar a los sujetos que operan en la red; dentro de las medidas que bus-

can paliar este problema, encontramos que la Ley 34 de 2002, de 12 de julio de Servicios de la Sociedad de la Información (LSSI) establece la obligación a los prestadores de servicios de comunicar al Registro Mercantil al menos un nombre de dominio o dirección de Internet que, en su caso, utilicen para su identificación en la red, así como todo acto de sustitución o cancelación (Art. 9). Asimismo, les obliga a poner de forma permanente, fácil, directa y gratuita su dirección, correo electrónico y cualquier otro dato que permita establecer una comunicación directa y efectiva a disposición de los usuarios o consumidores (Art. 10).

El artículo 12 de la LSSI obliga a los proveedores de servicios a retener, durante doce meses, los datos de conexión y tráfico generados por las comunicaciones establecidas durante la prestación de un servicio de la sociedad de la información. La obligación se limita a retener únicamente los datos necesarios para facilitar la localización del equipo terminal empleado por el usuario para la transmisión de la información y sólo aquellos imprescindibles para identificar el origen de los datos alojados y el momento en que se inició la prestación del servicio.

Debemos señalar, igualmente, como punto conflictivo la seguridad en el comercio electrónico. Es de resaltar que se ha acudido a diversos métodos, siendo los más relevantes el encriptado y los certificados digitales. El primero de ellos se basa en algoritmos y claves, garantiza que si alguien no autorizado tiene acceso a la información, no puede leerla, lo que a su vez garantiza la confidencialidad. Por su lado, los certificados digitales garantizan que el remitente de un mensaje es quien dice ser, permite entonces la no repudiación y la imposibilidad de negar la autoría.

Es posible afirmar, además, que otro de los temas de análisis importante, en materia de comercio electrónico, es el desfase

que puede llegar a presentarse, de manera constante, entre la realidad de los usos y el desarrollo de las diferentes tecnologías y las regulaciones normativas. Si bien es cierto que el derecho habitualmente no alcanza a la realidad, en una práctica tan dinámica como es el comercio electrónico, es todavía más notoria esa distancia.²

Además, a pesar de que la decisión de aplicar las figuras tributarias tradicionales al comercio electrónico se tomó después de grandes debates, dicha aplicación sigue siendo un tema problemático, porque “es necesario analizar dos grandes aspectos que plantean serios problemas de viabilidad del vigente modelo de imposición indirecta, el primero referido a las reglas de localización del hecho imponible y el segundo acerca de la calificación de las operaciones, esto es, de los criterios que delimitan la cada vez menos nítida frontera entre bienes y servicios” (Hortalá i Vallvè, *et al*, 2000, p. 122).

2. La aplicación del IVA en el comercio electrónico *on line*

2.1. Consideraciones generales

En el presente apartado se pretende hacer una descripción sobre la situación actual de la aplicación del Impuesto Sobre el Valor Añadido a las transacciones que se realizan enteramente a través de la vía telemática, denominadas también transacciones *on line* o comercio electrónico directo.

El Impuesto sobre el Valor Añadido es de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo, y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad; las adquisiciones intracomunitarias de bienes, generalmente realizadas por empresarios o profesionales; y las im-

portaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario o profesional.

Actualmente, a nivel comunitario, el IVA está regulado normativamente por la Directiva 112 de 2006 y por el Reglamento 1777 del mismo año. No obstante, han sido muchas las directivas, y demás normas comunitarias que han ido introduciendo modificaciones en la regulación de este impuesto y su aplicación al comercio electrónico. A nivel estatal, el 28 de diciembre de 1992 se promulgó la Ley 37 de 1992 Sobre el Impuesto al Valor Añadido que rige actualmente en España (LIVA). El reglamento del impuesto fue promulgado el 29 de diciembre del mismo año, se trata del Real Decreto 1624/1992.

Desde el surgimiento del comercio electrónico, la Unión Europea ha puesto gran interés en la aplicación del IVA, fundamentalmente por dos motivos: en primer lugar, el IVA es uno de los medios de financiación de la Unión Europea; en segundo lugar, para conseguir un verdadero mercado interior en la Unión Europea, es necesario normalizar la aplicación del impuesto, para evitar las distorsiones y la competencia tributaria entre los Estados miembros.

Debido a lo anterior, el legislador comunitario adoptó una serie de medidas para la aplicación del IVA, entre ellas, definió inicialmente como regla general la tributación en origen; sin embargo, consciente de las dificultades de adaptación de los Estados, y de la intromisión en la soberanía de los mismos, optó por otorgar un periodo transitorio, durante el cual se aplicaría el principio de tributación en destino, el cual finalmente fue establecido como regla general. De la misma manera, con el fin de ayudar a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fis-

² En este sentido ver la Exposición de Motivos del RD 1369/1987 de 18 de septiembre.

cales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones, se estableció la posibilidad de invertir el sujeto pasivo en ciertas circunstancias, tal y como se ampliará más adelante.

A la vez, el legislador comunitario estableció un régimen especial para los operadores económicos que prestan servicios por vía electrónica, y que no están ni establecidos ni obligados a identificarse a efectos del IVA en la Comunidad, aquellos pueden optar por identificarse en cualquier país de la Unión Europea.

Poniendo de relieve la inseguridad existente todavía en materia de regulación de la tributación de las operaciones efectuadas en el comercio electrónico, en el considerando 57 de la Directiva, el legislador europeo afirmó que conviene que las disposiciones relativas a determinados servicios prestados por vía electrónica sean adoptadas únicamente con carácter temporal y revisadas, basándose en la experiencia, en un breve plazo de tiempo. Las revisiones se han venido realizando periódicamente.

2.2. Delimitación del hecho imponible. Las prestaciones susceptibles de ser prestadas a través de la vía telemática

Ya se han mencionado las operaciones susceptibles de ser gravadas por el IVA, llegado a este punto, el siguiente paso para continuar con el análisis sería evaluar la calificación de las operaciones efectuadas a través el comercio electrónico directo.

Según el artículo 2 de la Directiva, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal. Para el caso que nos ocupa, el

ámbito espacial de aplicación del Impuesto es el territorio español.³ Por su parte, en el ordenamiento interno, la LIVA, en su artículo 4.1, establece que “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados en el ámbito espacial por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional”.

Es imprescindible subrayar que la normativa actual establece que, a efectos del IVA, a través de la vía telemática solo es posible realizar el hecho imponible de Prestaciones de Servicios, toda vez que las entregas de bienes, las importaciones y las adquisiciones comunitarias tienen que efectuarse con bienes tangibles. La COM (98) 374 Final, en la directriz segunda, estableció que “una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en un formato digital a través de una red electrónica debe considerarse a efectos del IVA, una prestación de servicios”.⁴

En este sentido, el legislador comunitario incluye, en el hecho imponible prestaciones de servicios la cesión de un *bien incorporal*, representado o no por un título, según lo dispuesto en el artículo 25. a) de la Directiva.

A la vez, el artículo 11 LIVA reconoce expresamente como prestaciones de servicios (1º) “El ejercicio de una profesión, arte u oficio”; (4º) “Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial”; (15º) “Las operaciones de mediación y agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes

³ Ver: LIVA (Art. 3), Directiva (art. 5).

⁴ Ver también la COM (98) 374 Final.

servicios”; (16º) “El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesorio a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte”; “En particular, se considera prestación de servicios el suministro de productos informáticos que han sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario”.

Concretamente, los servicios prestados por vía electrónica están definidos en el artículo 69.3.4º de la LIVA como aquellos que consisten en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y entre otros los siguientes: a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos; b) El mantenimiento a distancia de programas y equipos; c) El suministro de programas y su actualización; d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos; e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio; f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará por sí mismo que el servicio tenga la consideración de prestado por vía electrónica.

En la Directiva, los servicios prestados por la vía electrónica son definidos en el Anexo II de la Directiva, en la que se establece como

lista indicativa de los servicios prestados por vía electrónica una lista idéntica a la del artículo 69.3.4º de la LIVA, con la única diferencia de definir en el numeral 1º, los literales a) y b) del mencionado artículo.

2.3. Lugar de realización de las prestaciones de servicios

La reglamentación de la localización de los hechos imposables tiene una gran importancia, toda vez que puede estimular, o desestimular las conductas de planeación fiscal tendientes a la localización de las operaciones. Esta situación se ve agravada cuando nos encontramos frente a una figura como el comercio electrónico que permite un alto margen de movilidad a las partes que intervienen en ella, circunstancia de la cual se pueden desprender consecuencias importantes en materia de recaudación.

Inicialmente el Título V de La Directiva estableció que por regla general, los servicios se consideraban prestados en el lugar donde estaba situada la sede de la actividad económica del prestador o en el lugar donde este último poseyera un establecimiento permanente, desde el que se suministraba la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

Sin embargo, se estableció un régimen especial según el cual, temporalmente, las prestaciones de servicios realizadas por la vía telemática, se consideraban prestadas en el Estado en que estuviera establecido el destinatario. Después de ir prorrogando la aplicación de la regla especial, finalmente el legislador europeo optó por definir como regla general, en el artículo 44 de la Directiva, que el lugar de realización de las prestaciones de servicios es el país del destinatario de tales servicios.⁵

⁵ Esta modificación fue introducida en los Considerando tercero y cuarto de la Directiva 2008/8/CE de 12 de febrero. LCEur 2008/233.

Dadas las características del comercio electrónico, frecuentemente se encontrará que en una operación sujeta al IVA español, por ser el domicilio del destinatario del servicio, el prestador del servicio está localizado en un tercer país. Para estos casos, se ha establecido que los servicios prestados por vía electrónica, por sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad Europea a personas que no tienen la consideración de sujetos pasivos que sí están establecidos en un Estado Miembro, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto (TAI).

El sujeto pasivo, aunque no localizado, tiene que cumplir con las obligaciones no sólo de pago del impuesto, sino también con las obligaciones formales derivadas del mismo. Es por este motivo, que el legislador estableció un régimen especial a efectos del IVA, para de esta manera facilitar el cumplimiento de las obligaciones a los sujetos pasivos no establecidos, lo que conlleva también una minoración del riesgo de fraude.

Este régimen especial, a nivel estatal está regulado en el artículo 120. uno. 7º de la LIVA y es desarrollado en los artículos 163.bis y 163.ter de la misma. A nivel comunitario, el régimen especial está regulado en el título XII capítulo 6º de la Directiva. Este régimen especial está vigente hasta el 31 de diciembre de 2014.⁶

2.4. Base imponible

La base imponible es el valor que se le da a la prestación de servicios, y el punto de partida para aplicar el tipo impositivo del IVA. Usualmente se utiliza como referencia el “valor normal de mercado”, definido por la Directiva como el importe total que, para

obtener los bienes o servicios en cuestión, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en condiciones de libre competencia, a un proveedor independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la entrega o prestación.

A su vez, la Directiva nos indica que en los supuestos en que no pueda establecerse una prestación de servicios comparable, se entenderá por “valor normal de mercado” un importe no inferior a la totalidad del coste que la prestación del mismo suponga para el sujeto pasivo. La valoración del precio de mercado, cuando estamos delante de bienes intangibles que circulan por la vía telemática, es muy compleja tal y como se detallará más adelante en un artículo dedicado al impuesto sobre la renta.

Por su parte, en el ordenamiento interno, la LIVA establece que la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del destinatario de la prestación o de un tercero. Establece, además, que en particular se incluyen: los gastos de comisiones, primas por prestaciones anticipadas, y cualquier otro crédito efectivo a favor de quien realice la entrega o preste el servicio; los intereses de demora; las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones, los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas con excepción del propio IVA.

Sin embargo, debido a la diversidad de prestaciones susceptibles de ser realizadas a través de la vía telemática y de la novedad

⁶ Artículo 1.4 Directiva 2008/8/CE de 12 de febrero, el cual modificó el artículo 357 de la Directiva 2006/112/CE

de muchas de ellas, no es fácil establecer la base imponible de estos servicios, lo que puede dar lugar a muchas arbitrariedades y defraudaciones al fisco. Más aún, considerando que no se ha establecido ningún régimen especial para las transacciones realizadas a través de la vía telemática, por lo que es de aplicación el régimen general.

2.5. Los sujetos pasivos y sus obligaciones

Hemos podido observar que la identificación y la calificación del sujeto pasivo son fundamentales a la hora de determinar si es procedente o no la aplicación del IVA español en las operaciones efectuadas a través de la vía telemática y para identificar al obligado tributario en cada una de las operaciones.

La Directiva, en su artículo 9, y de manera genérica, establece que serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. En particular, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o *incorporal* con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

En el caso español, el artículo 84 LIVA define los sujetos pasivos como las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten servicios sujetos al Impuesto. Y los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen.

Según el artículo 84.3º de la LIVA, serán sujetos pasivos del impuesto las personas jurídicas que no actúen como empresarios

o profesionales pero sean destinatarios, de entre otras, los servicios a que se refieren los artículos 69 y 70 de la LIVA, es decir, de servicios prestados a través de la vía telemática, cuando sean prestados por empresarios o profesionales no establecidos en España.

El principal problema existente en la fiscalidad del comercio electrónico, en lo que a los sujetos pasivos se refiere, es la posibilidad de anonimato que permite esta figura comercial. Este asunto se ha venido solucionando con la implantación de las medidas de seguridad y firma electrónica, que exige a los agentes que intervienen en el comercio a realizar un trámite de identificación ante las entidades certificadoras.

Las obligaciones de los sujetos pasivos son las siguientes:

— Obligación de identificación y registro

Dentro de las obligaciones generales que deben cumplir todos los sujetos pasivos, se encuentra el deber de declarar tanto el comienzo, como la modificación y el cese de su actividad. Los Estados miembros autorizarán, y podrán exigir, que la declaración sea efectuada por vía electrónica.⁷ Para ello se debe proporcionar la información de identificación individual de los operadores.

— Deber de declarar

Por su parte, la LIVA establece en el artículo 164, uno, 6º que los sujetos pasivos están obligados a presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante. Además, deberán presentar una declaración resumen anual.

⁷ Artículo 213 de la Directiva.

— Obligación de pago

Por regla general, el Art. 193 de la Directiva dispone que serán deudores del IVA ante el tesoro público los sujetos pasivos que efectúen una prestación de servicios, sin embargo, en algunos supuestos especiales puede resultar deudora del impuesto otra persona.

En particular, el Artículo 194 de la Directiva establece que si el prestador del servicio está establecido por fuera de la comunidad es posible establecer la inversión del sujeto pasivo. Por tanto, resulta como responsable del pago del tributo el destinatario de los servicios.

Otro de los supuestos especiales, es la presunción establecida por el Artículo 195 de La Directiva, el cual establece que “Serán deudoras del IVA las personas que tengan un número de identificación a efectos del IVA en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto”.

Redundando en lo establecido en el artículo 194, y haciendo un especial énfasis en aquellos servicios a los que se refiere el artículo 56 de la Directiva, el artículo 196 de la mencionada disposición establece que

Serán deudores del IVA los sujetos pasivos destinatarios de los servicios a que se refiere el artículo 448 o, cuando estén identificados a efectos del IVA en el Estado miembro en que se adeuda el impuesto, siempre que el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en ese Estado miembro.

En esta regulación nos encontramos nuevamente ante una inversión del sujeto pasivo. Cuando el deudor del impuesto sea un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se devengue el IVA, los Estados miembros podrán permitirle nombrar a su representante fiscal como la persona que adeuda el impuesto, según lo establecido en el Artículo 204 de la Directiva.

En el mencionado artículo, a la vez se establece que cuando el hecho imponible se efectúe por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se devengue el IVA y con ese país no exista ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua, es posible nombrar un representante fiscal, quien será el obligado del pago del impuesto⁹.

La aplicación de la última medida descrita no es aplicable cuando nos encontramos ante operadores que hayan optado por el régimen especial de servicios prestados por vía electrónica, toda vez que en dicho régimen regula expresamente dicha situación. Sin embargo, este régimen si se aplica para aquellos servicios que a pesar de no haberse incluido por el legislador en la lista sobre los servicios que se entienden prestados a través de la vía telemática, si pueden ser prestados por este medio, y están regulados por el régimen general del IVA.

El artículo 205 de la Directiva, establece que en determinadas situaciones los Estados

⁸ Hasta el 31 de diciembre de 2009, esta disposición se encontraba en el artículo 56. Modificación introducida por la Directiva 2008/8/CE.

⁹ Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinadas exacciones, derechos, impuestos y otras medidas (DO L 73 de 19.3.1976, p. 18). Directiva cuya última modificación la constituye el Acta de adhesión de 2003. n° 1798/2003, los Estados miembros podrán adoptar disposiciones por las que se atribuya la consideración de deudor del impuesto a un representante fiscal designado por el sujeto pasivo no establecido.

Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO L 264 de 15.10.2003, p. 1). Reglamento modificado por el Reglamento (CE) n° 885/2004 (DO L 168 de 1.5.2004, p. 1).

miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA, en este caso nos encontramos con un obligado tributario distinto al sujeto pasivo.

La Directiva, en los Artículos 366 y 367 respectivamente, estableció que la declaración del IVA se hará en euros. Y que el sujeto pasivo no establecido abonará el IVA en el momento en que presente la declaración.

2.6. El tipo impositivo

Los tipos impositivos aplicables a los hechos imponible serán los vigentes en el momento en que tenga lugar el devengo del impuesto. Sin embargo, en los casos en que se producen pagos anticipados, el tipo aplicable será el vigente en el momento en que el impuesto se haga exigible.

El impuesto se exigirá al tipo general, el cual actualmente en España es del 18 % salvo que sea de aplicación uno de los tipos reducidos. Sin embargo, es fundamental tener en cuenta que la Directiva establece que a los servicios prestados a través de la vía telemática, enunciados en el literal k) del apartado 1 del artículo 56, siempre les será de aplicación el tipo general.

A pesar de lo anterior, consideramos que los tipos reducidos sí que se pueden aplicar en aquellas prestaciones de servicios efectuadas a través de la vía telemática, pero que no fueron incluidas por el legislador dentro del régimen especial.

La Directiva en el Anexo III presenta una lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrá estar sujeta a los tipos reducidos del IVA, para el caso que nos ocupa, podría aplicarse al numeral noveno, por tanto, a las prestaciones de servicios por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor adeudados a los mismos.

En este artículo, podemos ver que el legislador comunitario ha consagrado la posibilidad de aplicar tipos reducidos a este tipo de bienes y servicios cuando tienen un soporte material y, por lo tanto, cumplen con el requisito de tangibilidad.

En materia de exenciones y deducciones, el legislador no ha hecho ninguna referencia especial para aquellos servicios prestados por la vía telemática, por este motivo no nos detendremos en el análisis, toda vez que para su aplicación acudiremos al régimen general.

2.7. Facturación

Los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas, pero exentas del Impuesto. Esta obligación incumbe, asimismo, a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dispone el Art. 232 de la Directiva que las facturas podrán ser transmitidas o suministradas por vía electrónica, entendiéndose por tal, la transmisión o puesta a disposición del destinatario de datos efectuadas mediante equipos electrónicos de tratamiento y almacenamiento. La condición para que los Estados miembros acepten la factura electrónica, es que pueda garantizarse la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

En materia de facturación electrónica, los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos ninguna otra obligación o formalidad relativa a la utilización de un sistema de transmisión o de puesta a disposición de facturas por medios electrónicos. Pero, podrán prever condiciones específicas para la expedición de facturas por medios electrónicos, desde un país con el cual no

exista ningún instrumento jurídico relativo a la asistencia mutua, que tengan un alcance similar al previsto por la Directiva 76/308/CEE y por el Reglamento (CE) N° 1798/2003.

En los supuestos en los cuales se produce la inversión del sujeto pasivo, este adquiere la obligación de expedir factura por las operaciones de las que sea destinatario.

3. Conclusiones: principales problemas que plantea el IVA en el comercio electrónico directo

El IVA exige la identificación de las partes contratantes y la naturaleza de las mismas, es decir, si se trata de empresarios ejerciendo su actividad o no, para determinar quién será el obligado tributario de las transacciones efectuadas a través de la vía telemática. Calificación que, a su vez, resulta fundamental a la hora de localizar las prestaciones de servicios.

Las actividades desarrolladas a través de la vía telemática y, entre ellas el comercio electrónico, permiten un alto grado de anonimato, por lo que no siempre es fácil identificar al interlocutor.

De igual modo, cuando el adquirente es un sujeto pasivo del impuesto, necesita advertir y verificar la jurisdicción del proveedor, ya que de esto depende la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo y de la auto repercusión, que en su caso lo convierte en obligado tributario principal y le atribuye otras obligaciones formales.

Para la realización de las transacciones *on line* no es necesario que los proveedores tengan un establecimiento permanente ni una estructura siquiera mínima en el país de destino de la transacción. Con ello se dificulta el control de la Administración. En los supuestos en los que el proveedor resulta obligado tributario, este se ve obligado

a nombrar representantes en los países de destino del servicio, cuya gestión para la administración también resulta compleja. Entre otras, en los supuestos de devolución de los tributos.

Con la localización de las transacciones podemos encontrarnos ante situaciones de no tributación o de doble imposición, así como conflictos entre las distintas jurisdicciones.

La calificación como prestaciones de servicios de todas aquellas transacciones realizadas a través de la vía telemática, genera desigualdades en transacciones esencialmente idénticas, aplicando un régimen completamente diferente a las mismas. Contraviniendo con ello los principios de neutralidad e igualdad, definidos como fundamentales en el comercio electrónico.

La disparidad existente entre aquellos servicios contemplados en el literal k del artículo 56 y los demás servicios susceptibles de ser prestados a través de la vía telemática es evidente, en la medida en que a los servicios contemplados en el régimen especial de prestaciones de servicios realizados a través de la vía telemática no es posible aplicarles los tipos reducidos.

Con lo anterior, se desvirtúa el principio de neutralidad, toda vez que genera una disparidad evidente entre aquellas transacciones esencialmente iguales, como sucede con los libros, con la música, etc., que cuando se adquieren en un soporte material, es decir, gravada en formato papel, CD, etc. tienen un régimen de tributación, mientras que cuando se adquiere el mismo texto, pero en formato digital inmaterial, tienen otro régimen impositivo, en el cual, entre otras, no es posible aplicar tipos reducidos.

Debido a las declaraciones realizadas por la Ministra de Cultura a finales del año 2009, quien afirmó, con un buen propósito, pero con desconocimiento de la normativa co-

munitaria, que se comprometía a la equiparación de la tributación de los libros contenidos en un soporte material con los libros electrónicos adquiridos a través del comercio electrónico directo, se ha producido, recientemente, un despliegue mediático sobre la tributación del libro electrónico.

Después de la expectativa generada, el 26 de marzo de 2010, la Dirección General Tributaria resolvió la consulta número V0598-10, en la cual, reiterando su doctrina¹⁰, confirma que las adquisiciones de libros efectuadas mediante descargas directas a través de la vía telemática están sujetas a la aplicación del tipo general del IVA.

Para una mayor comprensión, debemos partir de una base fáctica en la que una misma obra, comprada en el mismo sitio Web puede estar gravada con un tipo del 4% o del 18%, dependiendo de la modalidad de comercio electrónico utilizada. Si optamos por el comercio electrónico *off line*, es decir, la obra es entregada en un soporte físico, será de aplicación el tipo reducido, mientras que si se opta por contratar a través del comercio electrónico directo, la operación estará sujeta al tipo general del 18%. Para comprender la naturaleza de la distinción, se hace necesario efectuar el análisis que a continuación se expone.

El artículo 91.2. 1. 2º de la LIVA establece que será de aplicación el tipo reducido del 4% a las *entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones* de los bienes que se indican a continuación: los libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad, así como los elementos complementarios que se entre-

guen conjuntamente con estos bienes mediante precio único.

Tal y como ya se estudió en el capítulo del IVA, el único hecho imponible posible cuando del comercio electrónico directo se trata, es la prestación de servicios. Partiendo de la aplicación del tipo reducido a los libros, se puede comprobar que no está contemplado este hecho imponible.

Se debe resaltar que hasta hace muy poco tiempo, ni siquiera podía aplicarse el tipo reducido a aquellos libros electrónicos contenidos en un soporte físico.¹¹ La inclusión se dio con la redefinición del concepto de libro introducida por el artículo 2 de la Ley 10 de 2007 de la Lectura, el Libro y las Bibliotecas de 22 de junio, la cual define como libro:

la obra literaria o científica, artística o literaria o de cualquier otra índole que constituye una publicación unitaria en uno o varios volúmenes y que puede aparecer impresa o en cualquier otro soporte susceptible de lectura. Se entienden incluidos en la definición de libro, a los efectos de esta Ley, los libros electrónicos y los que se publiquen o difundan por internet o en otro soporte que pueda aparecer en el futuro.

A nivel comunitario, un gran avance se produjo con la Directiva 2009/47/CE, en la medida en que modificó el punto sexto del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE, que introduce la posibilidad de aplicar el tipo reducido al suministro de libros *en cualquier soporte físico*. De esta forma, adecua la norma a la realidad actual y acepta la modificación a la definición tradicional del libro.

Es innegable que se produjo un gran progreso, pero debido a que la descarga directa del libro¹² es considerada un servicio prestado

¹⁰ Ver Resoluciones número 2674 y 2675 de 4 de diciembre 2009. Consultas Vinculantes.

¹¹ Ver Resolución 1506/2002 de 8 de octubre.

¹² La cual consiste en una 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.

por vía electrónica, de acuerdo con el artículo 98.2 de la Directiva, actualmente existe la prohibición de aplicarle un tipo reducido.

A pesar de lo anterior, no es posible desconocer la desigualdad tributaria que genera la imposibilidad de gravar con un tipo reducido la adquisición a través de la vía telemática de los libros electrónicos. Lo que contraría los principios de la fiscalidad del comercio electrónico directo definidos en la mesa de la OCDE celebrada en 1997 en Turku, en la medida en que afecta la neutralidad entre las dos figuras comerciales, pues hay una diferencia del 14% en la imposición fiscal, lo que claramente desestimula la adquisición de libros a través de la vía electrónica directa.

Referencias

- Calvo V., J. (2009). *Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico*. Documento número 3/09. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Disponible en: http://www.ief.es/Publicaciones/Documentos/Doc_03_09.pdf
- Duran R., V. (2007). *Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a Establecimientos Permanentes en este tipo de operaciones*. En: Serrano A., F. *Fiscalidad Internacional*. Madrid: CEF, pp. 883 - 906.
- Hortalá I Vallvè, Roccatagliata, Valente (2000). *La fiscalidad del comercio electrónico*. Valencia: CISS.
- Serrano A., F. (2007). *Los principios básicos de la fiscalidad internacional y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación*. En: Serrano A., Fernando. *Fiscalidad internacional*. Madrid: Ediciones CEF, pp. 227 - 265