

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA

*Profesor Asociado del Departamento de Derecho Financiero
y Tributario. Universidad de Granada*

Este trabajo ha sido seleccionado y obtenido el **Accésit Especial Premio Estudios Financieros 2002** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**. *

El Jurado ha estado compuesto por: don Estanislao RODRÍGUEZ PONGA Y SALAMANCA, don Gabriel CASADO OLLERO, don Javier LAORDEN FERRERO, don Antonio LONGAS LAFUENTE, don Fernando PRATS MAÑEZ y don Juan José RUBIO GUERRERO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato del autor.

Extracto:

COMO señalábamos en el número anterior los problemas planteados en la imposición indirecta del comercio electrónico han sido estudiados por los principales actores internacionales, especialmente por la Unión Europea, a lo largo de los últimos años. Los resultados de estos trabajos se han plasmado en la reforma normativa introducida por la Directiva 2002/38/CE y por el Reglamento 792/2002, que ha establecido de forma transitoria, hasta 30 de junio de 2006, el nuevo régimen fiscal de las prestaciones de servicios vía electrónica. Este régimen ha puesto de manifiesto la actitud incoherente de la Unión Europea, que inicialmente defendía el Principio de Neutralidad como Principio de tributación a seguir en el comercio electrónico y después, al adaptar el régimen vigente, se ha negado a corregir situaciones que de forma meridiana lo vulneran. Además, su marcado carácter voluntarista, que se manifiesta al convertir a los operadores no establecidos en sujetos pasivos, le priva de operatividad y abre la puerta de la defraudación de par en par. Por ello, tras un análisis de su contenido, en vista de la futura revisión, planteamos un modelo alternativo al régimen institucional. En esta **parte II** veremos: Solución institucional y modelo alternativo, ya que en la **parte I** se analizó: Conceptos básicos y Problemática en el IVA.

* A raíz de la publicación en el DOCE de la Directiva 2002/38/CE y del Reglamento 792/2002, el presente trabajo se vio afectado sustancialmente por las referidas disposiciones, por lo que el autor ha considerado conveniente adaptarlo a la citada normativa.

Sumario:

4. Solución institucional.
 - 4.1. Principios internacionales de tributación del comercio electrónico.
 - 4.2. La adaptación del sistema comunitario IVA a través de la Directiva 2002/38/CE y el Reglamento 792/2002.
 - 4.2.1. Ámbito material de la Directiva 2002/38/CE.
 - 4.2.2. Tipo impositivo.
 - 4.2.3. Reglas de localización y Principio de tributación en destino.
 - 4.2.4. Sujetos pasivos y responsables del impuesto.
 - 4.2.5. La confirmación electrónica del estatuto y localización del destinatario.
 - 4.2.6. Régimen especial para los operadores no establecidos que presten servicios vía electrónica.
 - 4.2.7. Ámbito temporal.
 - 4.3. Análisis crítico del régimen fiscal de los servicios prestados vía electrónica.
 - 4.3.1. Quiebra del Principio de Neutralidad.
 - 4.3.2. Incumplimiento de las obligaciones fiscales del operador no establecido.
 - 4.3.3. La confirmación electrónica del estatus y localización del destinatario.
5. Propuesta alternativa.
 - 5.1. Calificación y Principio de Neutralidad intersectorial.
 - 5.2. Revitalización del proceso armonizador del IVA. La unificación fiscal de los productos digitalizables.
 - 5.3. Programa informático de cumplimiento.
 - 5.4. Los nuevos obligados tributarios.
 - 5.4.1. Las entidades emisoras de las tarjetas de pago tradicionales.
 - 5.4.2. Las entidades emisoras de otros instrumentos electrónicos de pago. El dinero electrónico.

4. SOLUCIÓN INSTITUCIONAL

Desde los primeros estudios en la materia, a mediados de los noventa, hasta nuestros días, podemos distinguir tres fases claramente diferenciadas en el proceso de adaptación de los sistemas fiscales al fenómeno de la Sociedad de la Información y, en especial, del comercio electrónico: Una primera etapa de detección y estudio de los posibles problemas que planteaba esta nueva fórmula comercial; una segunda, dirigida a la formulación de unos principios internacionalmente consensuados que rigiesen la tributación del comercio electrónico; y, por último, una tercera en la que éstos se están empezando a implementar mediante la promulgación de normativas que adaptan los sistemas fiscales al escenario vigente. Es esta última etapa la que realmente está planteando mayores problemas en los sistemas fiscales ⁶⁵, y a efectos de la imposición indirecta, nivel europeo tiene su manifestación en la reseñada propuesta de Directiva sobre la reforma del régimen del IVA sobre los servicios prestados por vía electrónica.

4.1. Principios internacionales de tributación del comercio electrónico.

Los servicios de la Comisión Europea empezaron a examinar las implicaciones fiscales del comercio electrónico en 1997 ⁶⁶. Posteriormente, en junio de 1998, y en base a estos trabajos previos, esta institución publicó la Comunicación «Comercio electrónico y fiscalidad indirecta» ⁶⁷, donde recogía un conjunto de orientaciones que debían sentar las bases de las reformas normativas futuras y que sirvieran de plataforma común de la posición que debían adoptar la UE y sus Estados miembros sobre las cuestiones de fiscalidad indirecta en la Conferencia Ministerial de la OCDE en Ottawa celebrada en ese mismo año.

Para garantizar condiciones de competencia equitativa y evitar falseamientos de la misma, la Comisión demandaba que el futuro marco de la fiscalidad del comercio electrónico debía proporcionar: Seguridad Jurídica, al ser claro y coherente; Simplicidad, entendido como que el cumplimiento de las obligaciones implique los mínimos trámites y costes indirectos; y Neutralidad ⁶⁸, proyectada en dos direcciones:

- Neutralidad Intersectorial: Que las consecuencias fiscales fuesen idénticas para bienes y servicios independientemente de la fórmula comercial utilizada y de que el suministro se efectúe *on line* u *off line*.
- Neutralidad Espacial: Que las consecuencias fiscales resulten idénticas para bienes y servicios con independencia de su procedencia, siempre que se consuman en el territorio comunitario.

La Comunicación establece una serie de directrices generales, entre las que vuelve a reiterar el Principio de Neutralidad en su doble vertiente, y que serían:

Directriz 1: Ausencia de nuevos impuestos «En el ámbito de la fiscalidad indirecta, deben concentrarse todos los esfuerzos en la adaptación de los impuestos existentes, y más concretamente del IVA, al desarrollo del comercio electrónico. En consecuencia, no se contemplarán impuestos nuevos o adicionales»⁶⁹.

Éste supuso desestimar las propuestas que a mediados de los años noventa irrumpieron en el panel tributario y que declaraban la incapacidad del sistema fiscal vigente para gravar un fenómeno como el comercio electrónico y proclaman para no erosionar las bases tributarias de los Estados la introducción de nuevas figuras impositivas, de naturaleza real y objetiva relacionadas con Internet, como el bits tax (impuesto sobre los bits), cuyo hecho imponible estaría basado en la transmisión de bits⁷⁰.

También se muestra contraria a la idea de considerar Internet como una zona libre de impuestos⁷¹.

Directriz 2: La transmisión electrónica como servicio «Una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios».

Directriz 3: Neutralidad. Como hemos señalado, en su doble vertiente la Comisión tenía cercano el precedente ocasionado por la prestación de los servicios de telecomunicaciones, cuya regulación anterior colocaba en situación de desventaja a los operadores europeos frente a los extranjeros, lo que provocó la reforma de la Sexta Directiva para corregir esta discriminación y, en definitiva, esta quiebra del Principio de Neutralidad Impositiva.

Junto a estas Directrices, establecía otras sobre la necesidad de facilitar y garantizar el cumplimiento y de actualizar la Administración fiscal a las nuevas tecnologías, demandando un marco jurídico que dé plena validez a la facturación electrónica y la posibilidad del cumplimiento de las obligaciones fiscales a través de Internet.

Pero la labor de la Unión Europea en el estudio de la problemática del comercio electrónico en los sistemas fiscales, especialmente en la imposición indirecta, ha sido acompañada en primera persona por la OCDE, que ha jugado un papel fundamental en el estudio de estos problemas, cobrando desde mediados de los noventa una actitud muy activa, como lo demuestran los distintos informes y documentos de trabajo que emitió en los primeros años en los que se manifestó esta problemática⁷². Sin embargo, los eventos fundamentales en materia de Principios son la Cumbre de Turkú (Finlandia), en noviembre 1997 y de Ottawa, en octubre 1998. De la primera de estas reuniones se alcanzó un consenso sobre los Principios de tributación que debían regir la fiscalidad del comercio electrónico, ratificados en la segunda. Aunque hay algunas diferencias en la formulación y la presentación entre las

conclusiones de Ottawa y los Principios adoptados por el Consejo ECOFIN, no son diferencias importantes y no hacen sino reflejar el alcance más amplio del planteamiento de la OCDE ⁷³. Estos Principios Generales de tributación del comercio electrónico, según esta institución, serían los siguientes:

- Principio de Neutralidad y equidad.
- Principio de aplicación en la medida de lo posible de los actuales Principios de fiscalidad internacional.
- Principio de Flexibilidad, que permita a los sistemas adaptarse a las circunstancias tecnológicas cambiantes.
- Principio de Simplicidad.
- Principio de Seguridad Jurídica.
- Sistema Eficiente. Se debe alcanzar la minimización de los costes de cumplimiento de los contribuyentes así como los costes administrativos en los que incurren las autoridades fiscales de los países.
- Principio de Justicia, entendido como un reparto de impuestos entre los países proporcionado.

Las conclusiones de la reunión interministerial en octubre en Ottawa, donde también asistieron agentes sociales de diferentes ámbitos, vinieron a ratificar, para el ámbito de la fiscalidad indirecta, los Principios y Directrices establecidos por la Comisión Europea anteriormente expuestos y podríamos decir que fue el comienzo de un nuevo periodo, en el que los Estados debían tomar las medidas oportunas para actualizar sus sistemas fiscales en base a estos Principios. Tenemos que reseñar que si bien los trabajos más importantes sobre fiscalidad directa se están llevando a cabo en el seno de la OCDE, en materia de fiscalidad sobre el consumo se acordó que la OCDE compartiera esa tarea con la UE.

4.2. La adaptación del sistema comunitario IVA a través de la Directiva 2002/38/CE y el Reglamento 792/2002.

Tras la presentación por parte de la Comisión Europea de las Directrices que debía seguir la imposición indirecta sobre el comercio electrónico y su ratificación, primero por el Consejo Europeo, y después, en la cumbre de Ottawa por la OCDE, el siguiente paso consistía en realizar las reformas normativas correspondientes, inspiradas en las mismas y en el resto de principios de tributación de esta nueva modalidad comercial. Los trabajos de la Comisión Europea dieron como fruto, el 7 de junio de 2000, la Propuesta de Directiva que modifica el régimen del IVA aplicable a determinados servicios prestados por vía electrónica ⁷⁴ que, a grandes rasgos, fue asumida por el subgrupo sobre comercio electrónico del grupo de trabajo número nueve sobre impuestos sobre el consumo de la OCDE ⁷⁵.

La propuesta de Directiva definía y enumeraba los servicios prestados por vía electrónica, atribuyéndoles un régimen tributario singular en materia de tipos impositivos, localización y régimen de cumplimiento para los operadores telemáticos no establecidos en el territorio comunitario. Pero para hacer efectivo este paquete de medidas, era necesario reformar algunos aspectos referentes a la cooperación administrativa, por lo que la Comisión planteó, de forma conjunta, una propuesta de Reglamento ⁷⁶ que modificaba el Reglamento 218/92, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA). Tras varios años de tramitación, búsqueda del consenso, y con significativas modificaciones respecto a la propuesta inicial, el 8 de mayo de 2002, ambos textos cristalizaron en sendas normas comunitarias, la Directiva 2002/38/CE y el Reglamento 792/2002, publicadas en el DOCE, el 15 de mayo de 2002 ⁷⁷ y que entraron en vigor el 15 y el 22 de mayo de ese año, respectivamente.

4.2.1. Ámbito material de la Directiva 2002/38/CE.

La Directiva 2002/38/CE ha reformado el contenido de la Sexta Directiva, centrándose principalmente, en algunos aspectos sustantivos del régimen aplicable a los servicios de radiodifusión y televisión y, especialmente, a los efectuadas por vía electrónica. Directamente establece, para ambos grupos de servicios, las reglas de localización y los tipos impositivos; y de forma específica, para los servicios prestados vía electrónica por operadores no establecidos a particulares comunitarios, un régimen especial, de carácter opcional, dirigido a simplificar y facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y a regular algunos aspectos del régimen de deducciones. Indirectamente, en base a las reglas de sujeción previstas, también determina quién se convertirá en sujeto pasivo en estas operaciones, aspecto este especialmente importante como veremos con posterioridad para enjuiciar la viabilidad de las medidas implantadas.

La reforma normativa de la Sexta Directiva también alcanza a un segundo bloque de medidas, de carácter permanente, dirigidas a instar a los Estados miembros a que, con arreglo a las condiciones que se establezcan, autoricen e incluso, puedan exigir a cualquier empresario o profesional, la presentación por vía electrónica de las declaraciones correspondientes al comienzo, modificación y cese en la actividad, las autoliquidaciones del impuesto, el estado recapitulativo anual y las declaraciones informativas sobre operaciones con proveedores y clientes.

Respecto a este último mandato a los Estados miembros, la Administración española ya venía actuando de esta forma, permitiendo a cualquier sujeto pasivo que dispusiese del certificado electrónico correspondiente, presentar la mayor parte de sus declaraciones y autoliquidaciones y realizar el ingreso de forma telemática, por lo que el impacto en nuestro Ordenamiento interno de este grupo de medidas no resulta especialmente relevante ⁷⁸.

Por el contrario, la gran novedad radica en el régimen fiscal previsto para los servicios de radiodifusión y televisión, y sobre todo, para las actividades de comercio electrónico directo, bautizadas como servicios prestados vía electrónica.

a) Servicios de radiodifusión y televisión.

Los servicios de radiodifusión y televisión han tenido tradicionalmente un régimen jurídico general diferenciado respecto al resto de servicios de telecomunicaciones ⁷⁹, y esta divergencia también se trasladó al IVA. Pese a que la definición de servicios de telecomunicaciones contenida en la normativa del impuesto pudiera encuadrarlos, éstos quedaban implícitamente excluidos de la misma y como consecuencia, los tipos impositivos y las reglas de localización siguieron regímenes diferenciados.

La inclusión ahora de estos servicios en el ámbito objetivo de la Directiva 2002/38/CE viene como respuesta a la petición que el propio Consejo de la Unión Europea formulaba a la Comisión, en el momento de la aprobación de la Directiva 1999/59/CE, que reformaba la Sexta Directiva en materia de telecomunicaciones, para que presentase con posterioridad una enmienda que trasladase también el lugar de localización de esas prestaciones al de su recepción.

Por último y pese a que pueda resultar una obviedad, debemos recordar que estos servicios solo quedarían sujetos al IVA cuando tengan carácter oneroso y, por tanto, se realicen a cambio de una contraprestación. En consecuencia, atendiendo a la oferta actual del mercado televisivo y radiofónico, y sin perjuicio de que en un futuro surgiesen otros productos que pudieran quedar sujetos, la disposición recaerá sobre la televisión de pago prestada en cualquiera de sus modalidades: digital, por satélite o por cable.

b) Servicios prestados vía electrónica. Problema calificadorio y delimitación respecto a los servicios de la Sociedad de la Información.

Resulta paradójico que al analizar el contenido de la Directiva 2002/38/CE notemos la ausencia de una definición del concepto de servicios prestados por vía electrónica. La propuesta de Directiva los definía ⁸⁰ y a la vez, enumeraba en exclusiva aquellos que tenían esa consideración ⁸¹. Sin embargo, en la Directiva 2002/38/CE desaparece la formulación conceptual y la delimitación positiva previa, siendo sustituidas por una enumeración abierta que se recoge en el anexo de la misma, que pasa a convertirse en el anexo L de la Sexta Directiva, y que contiene, a título de ejemplo:

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

Junto al listado señalado, el anexo contiene una exclusión expresa de esta categoría de servicios, al considerar que el hecho de que el suministrador de un servicio y su cliente se comuniquen por medio de correo electrónico no implicaría por sí mismo que el servicio prestado sea un servicio electrónico.

Este cambio debe ser interpretado como un intento del legislador comunitario por no acotar el alcance de la reforma a un conjunto cerrado de servicios, ya que en vista del entorno tecnológico incesantemente cambiante en el que nos movemos, y de que aún nos encontramos en una fase primigenia de estas nuevas modalidades comerciales, resulta probable el desarrollo futuro de nuevos servicios electrónicos que podrían escapar a la estricta delimitación prevista inicialmente ⁸².

Sin embargo, un aspecto criticable del ámbito objetivo del texto definitivo de la Directiva 2002/38/CE, es que deja sin resolver nítidamente una cuestión calificadoria de gran calado. Nos estamos refiriendo a la calificación inicial como servicios tradicionales o como servicios prestados vía electrónica, de aquellos que pueden llevarse a cabo de ambas formas, como ocurre con ciertos servicios médicos, financieros y de seguros, el servicio de televisión o de telefonía, entre otros. Y es que se echa en falta una mención expresa a la calificación adecuada de este tipo de actividades cuando son prestadas vía electrónica, que habría aportado mayor seguridad jurídica.

La importancia de esta cuestión es tal, que las diferencias en el régimen fiscal aplicable podrían, en algunos casos, hacerse extensibles a ámbitos del impuesto tan importantes como la localización del servicio, exenciones, deducciones, tipos de gravamen y la facultad otorgada a los operadores no establecidos en territorio comunitario de someterse al régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica, que abordaremos con posterioridad.

Una forma de solucionar esta cuestión sería recurrir al concepto de servicios de la Sociedad de la Información en el Ordenamiento Comunitario, en el que sí se incluirían estos servicios tradicionales prestados vía electrónica ⁸³. Si hiciésemos equivalentes el concepto jurídico de servicios de la Sociedad de la Información al concepto IVA de servicios prestados vía electrónica, la calificación apropiada sería la de calificar los servicios tradicionales realizados a través de la red, como servicios prestados vía electrónica, aplicándoles el régimen fiscal impuesto con la Directiva 2002/38/CE.

Pero ante la falta de definición de estos servicios, no debemos caer en el error de equipararlos a los servicios de la Sociedad de la Información, tal y como los delimita nuestro Ordenamiento, y bifurcar el régimen fiscal en el IVA. Pese a que guardan gran parecido, la definición que repetidamente encontramos en la normativa comunitaria y nacional de servicios de la Sociedad de la Información no coincide con la inicialmente prevista para los servicios electrónicos a efectos del IVA en la propuesta de Directiva. Además, atendiendo a los textos normativos vigentes, si comparamos la enumeración abierta de uno y otro grupo de servicios, contenida en los respectivos anexos de la Ley 34/2002 ⁸⁴ y de la Directiva 38/2002/CE, observamos algunas diferencias.

Mientras que el carácter oneroso resulta normalmente determinante para establecer la sujeción de cualquier actividad al IVA y, por ende, también para los servicios prestados vía electrónica, en los Servicios de la Sociedad de la Información no sería necesario. En estos últimos, pese a que la Directiva 2000/31/CE y la Ley 34/2002, inicialmente señalen este carácter como definitorio de dichos servicios, se exceptiona este requisito al incluir aquellos no remunerados por sus destinatarios, en la medida en que constituyan una actividad económica para el prestador de servicios ⁸⁵.

Otra nota diferenciadora se presenta en el servicio por antonomasia que presta el ISP, la provisión de acceso a redes informáticas. Como ya comentamos, se encuentra calificado expresamente como servicio de telecomunicaciones en el penúltimo párrafo del artículo 70.Uno LIVA y, por

tanto, no formaría parte de los servicios prestados vía electrónica. En consecuencia, y pese a que la Directiva 2002/38/CE califica expresamente como servicios prestados vía electrónica la mayor parte de servicios prestados por el ISP, aclarando las cuestiones controvertidas suscitadas y dotando de seguridad jurídica a esas prestaciones, queda excluido el servicio provisión de acceso a redes, que seguirá rigiéndose en virtud del régimen fiscal contemplado para los servicios de telecomunicaciones. Por el contrario, la provisión a redes formaría parte de los servicios de la Sociedad de la Información, tal y como expresamente lo señala la letra b) del Anexo de la Ley 34/2002 ⁸⁶.

Una última diferencia entre ambos conceptos la encontramos en la distinta calificación de la contratación de bienes o servicios por vía electrónica. La Ley 34/2002 la incluye dentro de los servicios de la Sociedad de la Información, con la finalidad de someter los aspectos principales de su régimen jurídico a esta norma. Sin embargo, a efectos del IVA, la mera contratación electrónica no condiciona la calificación de la entrega del bien o de la prestación de servicio, sino que será la naturaleza del producto y la forma de suministro los aspectos que lo determinarán. De esta forma, cuando el objeto de operación tenga naturaleza tangible y se suministre a través de un canal tradicional, la normativa IVA calificará la operación como entrega de bien, aunque la contratación hubiese sido electrónica, quedando fuera de los servicios prestados vía electrónica.

Por tanto, el régimen particular previsto en la Directiva 2000/31/CE para los servicios prestados vía electrónica no se aplicará a todos los servicios de la Sociedad de la Información, sino sólo a una parte de éstos, al ser este último concepto más amplio que el primero. Esto implica que no resultará trasladable la definición prevista en el Ordenamiento europeo para los servicios de la Sociedad de la Información.

Todo ello nos lleva a declarar que la Directiva 2002/38/CE no cierra definitivamente el conflicto sobre la calificación apropiada de los servicios tradicionales que ahora pueden prestarse vía electrónica, habiendo dejado pasar una oportunidad excelente para solventar nítidamente esta cuestión.

4.2.2. Tipo impositivo.

La Directiva 2002/38/CE estipula que los servicios prestados por vía electrónica quedarán sometidos al tipo general de impuesto, mientras que los de radiodifusión y televisión previstos en el anexo H de la Sexta Directiva podrán acogerse al tipo reducido correspondiente, en caso de que los Estados hayan decidido someterlos a éste.

En relación a este precepto, debemos hacer varias aclaraciones. En primer lugar, el anexo H de la Sexta Directiva incluía la recepción de servicios de radiodifusión y televisión de forma previa a la implantación de esta norma, por lo que en base al contenido del artículo 12.3.a) de la Sexta Directiva ⁸⁷, quedaba en manos de cada Estado miembro la decisión de aplicar tipos reducidos a estos servicios. Por tanto, esta mención contenida en la Directiva 2002/38/CE resulta redundante, en la medida en que previamente a la misma los Estados ya disponían de la facultad de aplicar un tipo reducido a los servicios de radiodifusión y televisión.

Al hilo de esta cuestión, el Estado español inicialmente ejerció esta facultad, aplicando un tipo reducido del 7%, pero posteriormente rectificó, sometiendo estos servicios, desde el 1 de febrero de 1997, al tipo impositivo general ⁸⁸. Actualmente, debido a este motivo, la cuestión siguiente puede no resultarnos tan relevante como para aquellos otros Estados donde se aplicase un tipo de gravamen reducido, pero resulta que dependiendo de la modalidad de prestación del servicio televisivo, tradicional o a través de un sitio web de pago, y dependiendo del lugar de consumo, el servicio podría quedar gravado a tipo general o reducido. De nuevo se vuelve a plantear el problema calificadorio, anteriormente tratado, sobre servicios tradicionales que son prestados vía electrónica, que atendiendo al tenor literal de la Directiva, provocaría, con los reparos mostrados, la bifurcación de los regímenes aplicables ⁸⁹.

Pero si la vulneración del Principio de Neutralidad para servicios de televisión de pago puede plantearse sólo en aquellos Estados que hayan aplicado tipos reducidos a este servicio, en el caso de los servicios prestados vía electrónica el alcance de la ruptura es general, abarcando a todas las jurisdicciones comunitarias y a múltiples actividades. El motivo de esta afirmación es que la Directiva 2002/38/CE decide aplicar de forma uniforme el tipo general para todos los servicios prestados vía electrónica, con independencia de que esos mismos productos, suministrados en formato tradicional puedan quedar exentos –por ejemplo: el servicio médico– o sometidos a tipos reducidos –por ejemplo: revistas, libros y demás publicaciones cuyo contenido no sea preponderantemente publicitario–. Volvemos, una vez más, a encontrarnos con una respuesta legislativa comunitaria incomprensible e incoherente, que pone de manifiesto la desorientación que ha reinado en la creación de esta norma, haciendo caso omiso del punto de referencia, los Principios de tributación del comercio electrónico y, concretamente, el Principio de Neutralidad, y dirigiéndose por la senda contraria, potenciar las desigualdades fiscales entre el sector tradicional y cibernético. De nuevo, no nos queda más que volver a lamentarnos por la excelente oportunidad perdida, y esperar que la futura revisión de la Directiva 2002/38/CE corrija este desatino.

4.2.3. Reglas de localización y Principio de tributación en destino.

a) Regla de localización en la Propuesta de Directiva.

El contenido de la Propuesta de Directiva ha sufrido alteraciones sensibles a lo largo del trámite legislativo, pero destaca sobremanera el cambio en las reglas de localización. En aras a un mejor entendimiento de las disposiciones finales previstas en la Directiva 2002/38/CE, abordamos a continuación el planteamiento inicial de la Comisión Europea.

La Propuesta de Directiva planteaba el sometimiento a una única jurisdicción tributaria, la del Estado miembro donde el operador no establecido se registrase a efectos, en exclusiva, de sus ventas electrónicas. Según la redacción que preveía para el artículo 9.2.f) de la Sexta Directiva, cuando las prestaciones vía electrónica las realizase un sujeto pasivo no establecido, pero registrado en la Comunidad, a personas que no tuviesen la condición de sujetos pasivos establecidas en la Comunidad, el lugar de localización de todas ellas se reconduciría al interior del Estado comunitario donde el operador se hubiese registrado, con independencia de dónde se encontrase localizado el destinatario.

rio. De esta forma, la Propuesta consideraba que los operadores cibernéticos situados fuera de la Comunidad, una vez registrados, disponían de un establecimiento permanente en el Estado de registro, si bien, exclusivamente, en relación a sus ventas electrónicas a particulares ⁹⁰.

Este planteamiento iba acompañado de la existencia de una franquicia de 100.000 euros y de la obligatoriedad de registro de los operadores no establecidos que realizasen ventas a particulares comunitarios cuyo valor anual sobrepasase este umbral. Así, los Estados miembros eximirían del impuesto a los operadores no establecidos que prestasen servicios vía electrónica a particulares comunitarios cuando tales prestaciones fuesen las únicas que realizaran en la Comunidad y su volumen anual de negocio en ésta no excediese de 100.000 euros. La razón que argumentaba la Comisión para establecer esta medida era simplificar y evitar costes de cumplimiento excesivos a pequeños operadores no establecidos, alegando que tanto la repercusión recaudatoria, como la posible discriminación que sufrirían los operadores comunitarios y los no establecidos con obligación de registrarse, respecto a los no registrados, no tendría un efecto significativo ⁹¹.

Con ello, la Comisión Europea pretendía situar a los operadores no establecidos en cierta igualdad de condiciones respecto a los operadores establecidos en la Comunidad, convirtiéndose el Estado de registro en el Estado de localización de sus prestaciones comunitarias a consumidores finales, y por ende, en el territorio determinante del régimen jurídico aplicable y del lugar de ingreso del IVA devengado en el conjunto de sus ventas. En este sentido, debemos indicar que, actualmente, los operadores comunitarios disfrutan de un régimen similar al anterior en sus ventas electrónicas a particulares comunitarios; localizan en origen todas sus prestaciones intracomunitarias a consumidores finales, concretamente en el lugar donde se encuentre establecido el prestador, al ser aplicable la regla general de localización de servicios. Por tanto, los operadores comunitarios aplican la normativa de su Estado en materia de IVA a todas las ventas a particulares que realicen en la Unión Europea, con independencia de dónde se encuentren localizados estos últimos, simplificando sus obligaciones formales, ahorrándose importantes cuantías en el cumplimiento de sus obligaciones y apostando por la instauración del principio de tributación en origen en un mercado único europeo; y todo ello, pese a la diferencia de tipos existentes entre las distintas jurisdicciones comunitarias que pueden provocar distorsiones fiscales en la libre competencia.

En este sentido, de haber prosperado este planteamiento inicial de la Propuesta de Directiva, los operadores no establecidos habrían disfrutado de una tributación similar, ya que una vez elegido el Estado de registro, localizarían en él todas sus ventas electrónicas a particulares en territorio comunitario, sujetándolas a este régimen fiscal en exclusiva. Sin embargo, esta supuesta equiparación de regímenes, lejos de completarse definitivamente, establecía una discriminación positiva a favor de los operadores foráneos, que les concedía una posición ciertamente privilegiada.

La ventaja era radical para los operadores no establecidos cuyo volumen anual de negocio en la Comunidad no sobrepasase la franquicia de 100.000 euros. En esos casos, mientras que éstos quedaban ajenos a tributación por sus ventas electrónicas a particulares en la Comunidad, los operadores comunitarios tenían que aplicar el tipo de gravamen general establecido en su jurisdicción. Por tanto, pese a la reforma normativa, en estos casos la situación real no habría variado, persistiendo la discriminación que la originó.

Esta ventaja comparativa, si bien atenuada, también se extendía a los operadores no comunitarios obligados a registrarse en un Estado miembro, ya que éstos podían elegir inicialmente la Jurisdicción a la que someterse, facultad esta de la que carecían los operadores europeos. Por tanto, y ante la ausencia de un criterio vinculante para que se registrase en un Estado concreto ⁹², habrían podido elegir como Estado de registro el que aplicase un tipo de gravamen más bajo, gozando de una tributación a la carta, lo que habría colocado en una situación de permanente desventaja a la mayor parte de los operadores comunitarios ⁹³. Por tanto, la propuesta planteada inicialmente por la Comisión seguía manteniendo, si bien de forma más atenuada, el régimen fiscal privilegiado de los operadores no comunitarios respecto a los comunitarios, situación que había originado la reforma de la Sexta Directiva.

Por último, manifestemos que esta Propuesta de Directiva planteaba un problema adicional; la distribución de la recaudación del IVA entre los Estados miembros. Las prestaciones vía electrónica realizadas por operadores no establecidos y consumidas en otros Estados distintos al de registro, devengarían un IVA que, atendiendo al objeto del impuesto, correspondería recaudar al Estado miembro de consumo; por el contrario, con el modelo de tributación propuesto, sería el Estado de registro el único que las percibiría, por lo que ante la ausencia de un mecanismo de reasignación de ingresos, resultaría fácilmente justificable la postura contraria hacia este régimen de la mayor parte de los Estados miembros, ya que parecería lógico pensar que los Estados con un tipo general medio-alto saldrían seriamente perjudicados. Por tanto, para que la Propuesta inicial hubiese tenido mayor aceptación, habría sido necesario articular un mecanismo de redistribución de los ingresos obtenidos por esta vía, cuestión a la que no hacía referencia la Comisión Europea.

b) Reglas de localización en la Directiva 2002/38/CE.

Como indicamos en su momento, la Propuesta de Directiva planteada por la Comisión incluía la radiodifusión y la televisión dentro de los servicios prestados vía electrónica, por lo que la regla de localización expuesta era aplicable a ambos tipos de servicios. Sin embargo, en la Directiva 2002/38/CE, el régimen jurídico de estos servicios se separa, estableciéndose reglas de localización individualizadas que, si bien es cierto que atienden conjuntamente al Principio de tributación en destino, ostentan matices diferenciadores.

Sin embargo, y antes de abordarlas en profundidad, debemos señalar que en ambos grupos de servicios se rectifica el planteamiento inicial de la Comisión. Como nota destacada se presenta la desaparición de la localización en una única jurisdicción de todas las prestaciones comunitarias a consumidores finales realizadas por los operadores no establecidos. Ello implica que con la Directiva 2002/38/CE, éstos tendrán que conocer y aplicar la norma sustantiva del impuesto de los distintos Estados miembros donde realicen este tipo de ventas. Como veremos más adelante, el hecho de que, con carácter opcional, los operadores no establecidos que presten servicios vía electrónica a consumidores finales pueden acogerse a un régimen especial y registrarse en un único Estado miembro, no afectará a la determinación del lugar de consumo del servicio, ya que las consecuencias jurídicas del registro varían ostensiblemente respecto a las contempladas en la Propuesta de Directiva.

Contrariamente a la Propuesta de Directiva, en el texto definitivo de la norma, el registro en un único Estado miembro resulta facultativo y no obligatorio. Optar por el régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica y registrarse en un Estado miembro en exclusiva, provocará

una simplificación de las obligaciones formales del operador, debido a que se centralizarán sus relaciones con una única Administración a efectos del impuesto devengado en sus ventas; pero esto no significará que aplique la normativa de este Estado a todas sus operaciones electrónicas con particulares comunitarios, como si realmente estuviese establecido en éste a los efectos de esas prestaciones, tal y como lo concebía la Propuesta de Directiva. El operador no establecido, se registre o no, estará obligado a diferenciar este tipo de ventas en virtud del lugar de consumo, ya que este carácter determinará dónde se producirá la prestación y, por tanto, el régimen fiscal aplicable (sujeción, exención, tipos impositivos,...).

Otro aspecto significativo del texto final de la Directiva 2002/38/CE es la eliminación de la franquicia, inicialmente prevista para los operadores no establecidos que prestasen servicios vía electrónica a particulares localizados en territorio comunitario, cuando su volumen anual de negocio en la Comunidad no sobrepasase los 100.000 euros. Entendemos plenamente acertada la exclusión de esta medida, ya que no compartimos las tesis de la Comisión, expuestas en la Propuesta de Directiva, que propugnaban que su implantación no habría provocado efectos significativos sobre la recaudación ni sobre la competencia. Se quebrantaría el Principio de Neutralidad, estableciendo una discriminación positiva a favor de los no establecidos, absolutamente evidente en nuestro país, donde no existen medidas similares para operadores comunitarios, lo que redundaría en perjuicio de la libre competencia. Además, el comercio electrónico posibilita que con escasos medios financieros, se pueda llevar adelante un proyecto empresarial, por lo que confiar en que no serán demasiado numerosos en un futuro los pequeños operadores resulta más, un deseo, que una evidencia. Todo ello, unido al aumento potencial de supuestos de fraude asociados a una medida de este tipo, nos hace plantearnos serias dudas sobre la minimización de las repercusiones negativas sobre las arcas públicas de una franquicia de este tipo ⁹⁴.

Por tanto, la Directiva 2002/38/CE corrige enteramente la propuesta inicial de la Comisión sobre las reglas de localización. Con ello, la situación comparativa de los operadores establecidos y no establecidos, respecto a sus prestaciones vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos localizados en la Comunidad, varía considerablemente; mientras los primeros seguirán tributando en origen, al ser de aplicación la regla general de localización de las prestaciones de servicios, localizando en el interior de su jurisdicción todas las prestaciones comunitarias a consumidores finales y rigiéndose por una única normativa; los segundos tendrán que tributar en destino, aplicando la normativa de cada Estado miembro de consumo con las alteraciones asociadas a la falta de armonización fiscal, especialmente en materia de tipos impositivos, y con independencia de cuál sea su volumen de ventas en la Comunidad, al erradicarse la franquicia inicialmente prevista.

En este sentido, no podemos afirmar que la situación planteada por la Directiva 2002/38/CE rompa con la pretendida equiparación entre operadores comunitarios y no comunitarios, ya que como señalamos anteriormente, la Propuesta no los dejaba en una situación igualitaria. Desde el punto de vista de la competencia, los operadores comunitarios mantendrán una situación de igualdad respecto a los no establecidos en relación a las ventas realizadas en el interior de sus Estados, y en aquellos otros que disfruten de un régimen fiscal similar, especialmente en materia de tipos impositivos. Sin embargo, en relación a las ventas en el resto de Estados miembros, el régimen fiscal aplicable diverge, beneficiando o perjudicando a unos u otros en función de dónde se realice la venta.

Por tanto, este régimen fiscal final perjudica seriamente a los operadores no establecidos en relación al previsto en la Propuesta de Directiva. No sólo han perdido el modelo de tributación a la carta, manifestado en la facultad de elegir el Estado en el que localizar todas sus ventas en la Comunidad, sino que además, ahora tendrán que conocer y aplicar la normativa del Estado de registro y de todos y cada uno de los Estados miembros donde realicen ventas, elevando por consiguiente sus costes de cumplimiento y el riesgo de defraudación.

Otro carácter del régimen introducido por la Directiva 2002/38/CE, es que el problema de la asignación de ingresos al Estado de consumo resultará fácilmente solventable, como veremos con posterioridad, al obligarles a facilitarles las ventas y el IVA devengado en cada jurisdicción, y la posición de permanente desventaja de los operadores establecidos desaparece.

Para concluir, manifestemos que tanto la propuesta inicial como el texto definitivo atentan, de nuevo y en vertientes diferenciadas, contra el Principio de Neutralidad. Pero realmente, cualquier propuesta distinta a las anteriores que se plantease atentaría en mayor o menor medida. El motivo es que se parte de una situación viciada, la falta de armonización del impuesto y la aplicación del Principio de tributación en origen en las prestaciones intracomunitarias. Por tanto, manteniendo el Principio de imposición en origen, que facilita y reduce costes de cumplimiento y resulta irrenunciable en el camino hacia la culminación del régimen definitivo del IVA, hasta que no se consiga una uniformidad o, en su defecto, una armonización mucho mayor, especialmente en materia de tipos, entre las legislaciones de los distintos Estados miembros, cualquier propuesta planteada seguirá siendo irrespetuosa con el citado Principio. En este sentido, debemos advertir que, si bien esa necesidad es común para el conjunto de supuestos de hecho recogidos en el impuesto, resulta terriblemente urgente en aquellos que pueden ser prestados a distancia, sin necesidad de encuentro físico de las partes. En estos sectores, especialmente en el comercio electrónico directo, la segmentación del mercado europeo es mucho menor que en el resto de sectores de actividad, cobrando la tributación una importancia vital en la decisión de compra del adquirente. Por tanto, el efecto de las distorsiones fiscales se acentúa, afectando en gran medida y de forma negativa a la libre competencia.

b.1. Servicios de radiodifusión y televisión.

Como ya hemos señalado, el trato diferenciado en el IVA de los servicios de radiodifusión y televisión respecto de los servicios de telecomunicaciones se manifestaba tanto en materia de tipos impositivos como en las reglas de localización aplicables. Aunque con carácter previo a la Directiva 2002/38/CE, la Sexta Directiva no incluía mención expresa para la inclusión de los servicios de televisión en ninguna regla especial de localización, el legislador español decidió incluirlos en la prevista en el artículo 70.Uno.3.º c) LIVA –art. 9.2.c) Sexta Directiva–, que permitía sujetarlos al impuesto cuando el visionado se realizase materialmente en el territorio de aplicación del tributo, con independencia de la naturaleza del destinatario; por el contrario, los servicios de telecomunicaciones quedaron inicialmente sometidos a la regla general para, posteriormente, disfrutar de su propia regla especial.

Este alejamiento de regímenes fiscales en el IVA se corrige parcialmente con la Directiva 2002/38/CE, que mantiene las diferencias en los tipos pero que equipara la localización de estos servicios a los de telecomunicaciones. De hecho, la Directiva 2002/38/CE establece las mismas reglas

de sujeción para ambos grupos de servicios, al seguir la misma técnica legislativa que introdujo la Directiva 1999/59/CE; reconducir a destino la mayor parte de supuestos, utilizando para ello los artículos 9.2.e), 9.3.b) y 9.4 de la Sexta Directiva.

La Directiva 2002/38/CE incluye los servicios de radiodifusión y de televisión en la regla especial prevista en el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva, de manera que la operación se considerará realizada en el lugar donde se encuentre establecido el adquirente cuando tenga la condición de sujeto pasivo. Además, reformula el artículo 9.4 de la Sexta Directiva, incluyendo en él expresamente, junto a los servicios de telecomunicaciones, los servicios de radiodifusión y televisión. De esta forma, cuando el destinatario no tenga la condición de sujeto pasivo pero se encuentre localizado en territorio comunitario, se obliga a los Estados miembros a que apliquen el artículo 9.3.b) de la Sexta Directiva, sujetando a gravamen esta prestación cuando la explotación efectiva del servicio se lleve a cabo en su interior.

Aprovechando la modificación del artículo 9.4 de la Sexta Directiva, se precisa de forma más rigurosa los requisitos que prestador y receptor deben cumplir para que los Estados miembros apliquen el artículo 9.3.b) de la Sexta Directiva ⁹⁵. La redacción originaria del artículo 9.4 de la Sexta Directiva, según disponía la Directiva 1999/59/CE para los servicios de telecomunicaciones, establecía como presupuesto de hecho que prestador y prestatario se encontrasen establecidos fuera y dentro del territorio comunitario, respectivamente, sin especificar nada más. Ahora, este supuesto de establecimiento genérico se ve precisado, con circunstancias como que el destinatario disponga de su domicilio o su residencia habitual en el interior comunitario, o que el prestador tenga establecida la sede de su actividad económica o preste el servicio desde un establecimiento situado fuera de la Comunidad, o en defecto de ambos, sitúe su domicilio o residencia habitual fuera de ésta.

Sin embargo, y como ya señalamos en su momento, entendemos que el cumplimiento de estas circunstancias para el operador y el receptor no resultan suficiente para reconducir a destino la tributación de estas operaciones, ya que sería necesario, además, que se cumpliera el requisito previsto en el artículo 9.3.b) de la Sexta Directiva, esto es, que la utilización y la explotación efectivas se llevaran a cabo en el interior del país. Por ello, quedamos a la espera de la transposición interna de la Directiva 2002/38/CE, para ver si el legislador nacional prevé para los servicios de radiodifusión y televisión una atracción tan agresiva como la mostrada para los servicios de telecomunicaciones o, por el contrario, adopta una actitud más acorde con el contenido de la norma comunitaria a transponer.

b.2. Servicios prestados vía electrónica.

Para localizar en destino los servicios prestados vía electrónica en los supuestos en los que el destinatario es un sujeto pasivo, la Directiva 2002/38/CE también los incorpora en la regla especial del artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva que, reiteramos, atiende al lugar de establecimiento del destinatario.

Pero al contrario que los servicios de radiodifusión, televisión y de telecomunicaciones, para completar la tributación en destino en las prestaciones transcomunitarias no se recurre a la técnica prevista para éstos, contenida en los artículos 9.3.b) y 9.4 de la Sexta Directiva. De hecho, el artículo 9.3 Sexta Directiva ha sido modificado por la Directiva 2002/38/CE para excluir expresamente a los servicios prestados vía electrónica de su ámbito de aplicación ⁹⁶, y el artículo 9.4 tampoco con-

tiene ninguna referencia a éstos. Por el contrario, añade una nueva letra f) al artículo 9.2 de la Sexta Directiva, que repite, para los servicios prestados por vía electrónica, el mismo supuesto de hecho contenido en la nueva redacción del artículo 9.4 para los servicios de radiodifusión y televisión y de telecomunicaciones, pero variando la consecuencia jurídica. El cambio radica en que en estos servicios, los prestados por vía electrónica por un operador no establecido en la Comunidad en los que el adquirente no es sujeto pasivo del impuesto, se prescinde del requerimiento adicional previsto en el artículo 9.3 de la Sexta Directiva para los servicios de radiodifusión y televisión y de telecomunicaciones, es decir, no resulta relevante que el uso y la explotación efectiva del servicio se realice en el territorio de aplicación del impuesto, sino que basta con que el lugar donde el destinatario esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, sea en el interior de un Estado miembro ⁹⁷.

Por tanto, en los servicios prestados vía electrónica, la Directiva renuncia a localizar el servicio atendiendo al lugar de consumo real, y opta por establecer criterios de sujeción de territorialidad, tradicionales en los sistemas fiscales, que puedan presuponer su utilización en el interior comunitario, como el establecimiento, el domicilio y la residencia del adquirente, aunque el servicio sea consumido realmente fuera de éste.

Para terminar con la localización de estos servicios, y de forma similar a los servicios de telecomunicaciones, radio y televisión, recordemos que cuando el prestador se encuentre establecido en un Estado miembro y el destinatario no tenga la condición de sujeto pasivo y se localice en otro territorio intracomunitario distinto al del prestador, no es de aplicación ninguna de las reglas especiales anteriores, quedando sometido el servicio a la regla general, que atiende al lugar donde se encuentre establecido el prestador. Por tanto, sólo en este supuesto de prestación intracomunitaria se mantiene la tributación origen.

En definitiva, y sin perjuicio del matiz diferenciador señalado con anterioridad, el Principio de tributación seguido tanto para servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, como para los prestados vía electrónica, lo podríamos enunciar, a grandes rasgos, como: «**Tributar siempre en destino, excepto cuando prestador y destinatario se encuentren establecidos en territorio comunitario y este último no tenga la condición de sujeto pasivo, en cuyo caso se tributaría en origen**». Como observamos, este Principio de tributación se acerca al previsto para el tráfico internacional de bienes ⁹⁸, y se manifiesta como una proyección del Principio de Neutralidad en su vertiente Espacial ⁹⁹.

4.2.4. *Sujetos pasivos y responsables del impuesto.*

La inclusión de los servicios prestados vía electrónica, así como los de radiodifusión y televisión, en la regla especial prevista en el artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva, tiene un doble efecto; no solo se modifica la regla de localización aplicable, sino que también se invierte el obligado tributario, al ser de aplicación a los servicios contenidos en esta regla especial la inversión del sujeto pasivo prevista en el artículo 21.1.b) de la Sexta Directiva, transpuesta en el artículo 84.Uno.2.º LIVA. Según ésta, los aspectos personales que determinan la inversión del obligado tributario serían dos:

- a) La naturaleza y localización del destinatario: empresario o profesional, establecido en el territorio de aplicación del impuesto.

b) La localización del prestador, no establecido en el territorio de aplicación del impuesto. Si éste se encuentra establecido en otra área tributaria distinta, intracomunitaria o extracomunitaria, y siempre que el destinatario fuese un empresario o profesional, se aplicaría la regla de inversión del sujeto pasivo. Por el contrario, cuando se encuentre en la misma jurisdicción que el prestatario, con independencia de la naturaleza de este último, se acude a la regla general, atribuyéndole al prestador la condición de obligado tributario ¹⁰⁰.

En el resto de supuestos en los que no es de aplicación la regla especial del artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva, tampoco resulta aplicable la inversión, por lo que, en base a las pautas generales del tributo, el prestador, establecido o no establecido en el territorio de aplicación del impuesto, se convierte en el sujeto pasivo de estas operaciones.

Exponemos brevemente, en forma de tabla, quién ejercería el papel de sujeto pasivo cuando los servicios prestados vía electrónica se encontrasen sujetos al impuesto.

SUJETO PASIVO (S.P.) DE LOS SERVICIOS PRESTADOS VÍA ELECTRÓNICA SUJETOS	DESTINATARIO ESTABLECIDO, DOMICILIADO O RESIDENCIADO EN				
	T.A.I.		OTRO TERRITORIO INTRACOMUNIT.		FUERA DE LA COMUNIDAD
	S.P.	NO TIENE LA CONDICIÓN DE S.P.	S.P.	NO TIENE LA CONDICIÓN DE S.P.	
PRESTADOR ESTABLECIDO EN T.A.I.	PRESTADOR	PRESTADOR	NO SUJETO	PRESTADOR (Tributación en origen)	NO SUJETO
PRESTADOR ESTABLECIDO EN OTRO TERRITORIO INTRACOMUNIT.	PRESTATARIO	NO SUJETO (Tributación en origen)		NO SUJETO	
PRESTADOR ESTABLECIDO FUERA DE LA COMUNIDAD	PRESTATARIO	PRESTADOR	NO SUJETO		

FUENTE: elaboración propia.

Los servicios de telecomunicaciones ya preveían convertir en sujetos pasivos a los prestadores no establecidos en territorio intracomunitario cuando los destinatarios no tuviesen esa condición a efectos del impuesto; y esta solución vuelve a ser utilizada para los servicios de radiodifusión y televisión, y para los prestados vía electrónica.

Resulta evidente que en los supuestos en los que el prestador se encuentra establecido fuera del territorio de aplicación del impuesto, especialmente en país tercero, atribuirle la condición de sujeto pasivo entraña un elevado riesgo de incumplimiento y defraudación. Una medida que ami-

noraría ese riesgo podría pasar por convertir en responsables solidarios a los destinatarios. Por ello, pese a que la Directiva 1999/59/CE no se pronunciaba al respecto para los servicios de telecomunicaciones, el legislador nacional, al trasladar su contenido a través del Real Decreto-Ley 14/1997 y, posteriormente, mediante la Ley 9/1998, decidió introducir esta variante, modificando el artículo 87.Uno LIVA. De esta forma, le atribuyó al prestatario de esos servicios el rango de responsable solidario cuando en la factura o documento sustitutivo no se repercutiese el IVA correctamente, y siempre que el prestador no estuviese establecido en la Comunidad ¹⁰¹.

La Directiva 2002/38/CE no se pronuncia sobre la posibilidad de convertir al destinatario en responsables tributarios en estos supuestos; sin embargo, y en base a los aspectos comunes que los servicios de telecomunicaciones tienen con los de radio y televisión, y con los prestados vía electrónica, podemos intuir que el legislador nacional, al trasladarla a nuestro Ordenamiento interno, tal y como lo hizo para los servicios de telecomunicaciones, recurra a esta técnica. Pero suponiendo que esta premonición se plasmará en el texto legal, seguimos mostrando nuestro escepticismo sobre la efectividad conjunta de estas medidas, ya que el problema de base sigue latente, la dificultad que encontrará la Administración para detectar la prestación de estos servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, y por ende, para identificarlos, cuando el operador no establecido no cumpla con las obligaciones fiscales impuestas. Si los particulares no están obligados a justificar sus gastos ni, por tanto, a conservar las facturas correspondientes, y si el operador se encuentra fuera de la Jurisdicción Comunitaria y se niega a colaborar con la Administración española, facilitándole la información correspondiente, difícilmente la Administración podrá conocer la existencia de esas operaciones y la identidad de los destinatarios. Pero es que además, a estas dificultades debemos unir la existencia de nuevas formas de pago en las que priman el anonimato y que afectan de lleno al comercio electrónico, como el dinero electrónico, lo que eleva el grado de complejidad a cotas casi insalvables.

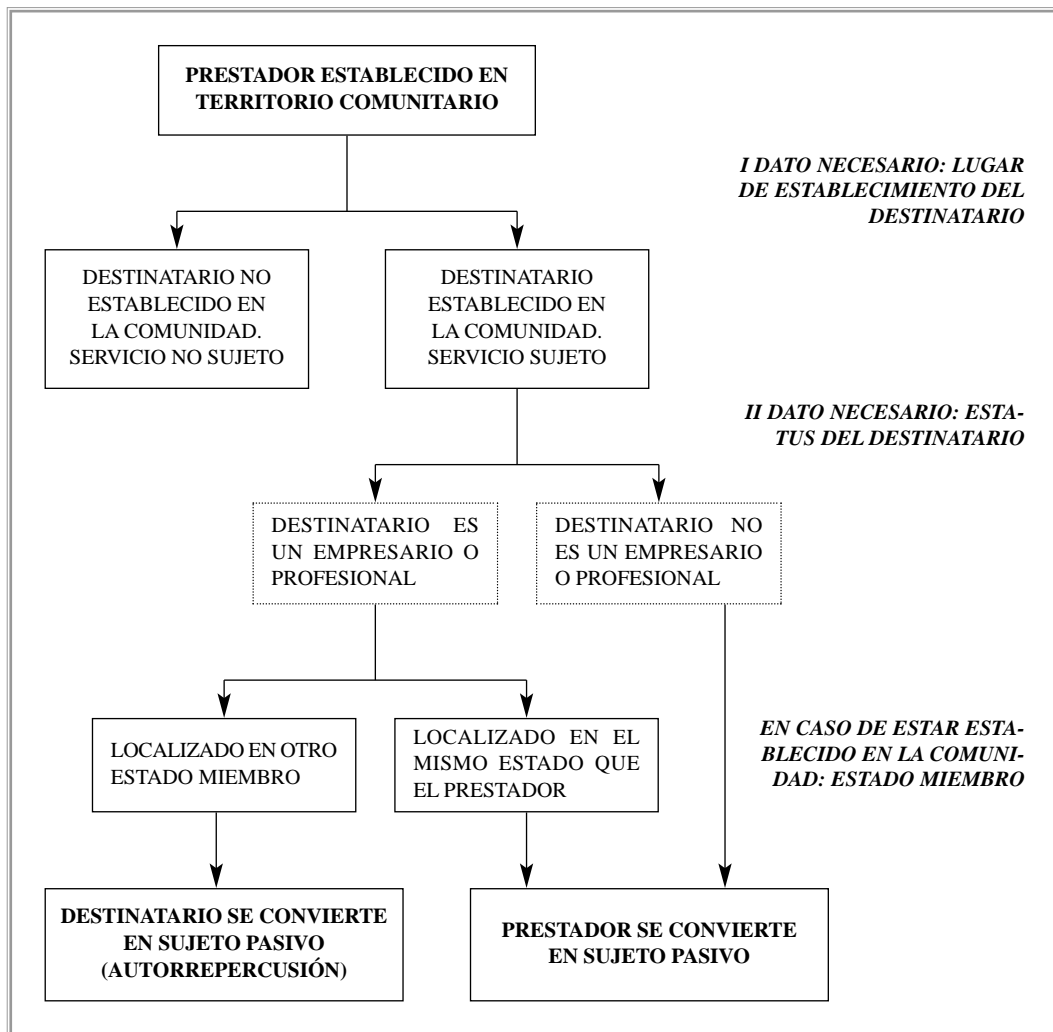
4.2.5. La confirmación electrónica del estatuto y localización del destinatario.

Para que el nuevo régimen tributario de las prestaciones vía electrónica pueda ser efectivo, se requiere que el prestador pueda conocer el estatus y la localización del prestatario, ya que ello condicionará la determinación del sujeto pasivo ¹⁰².

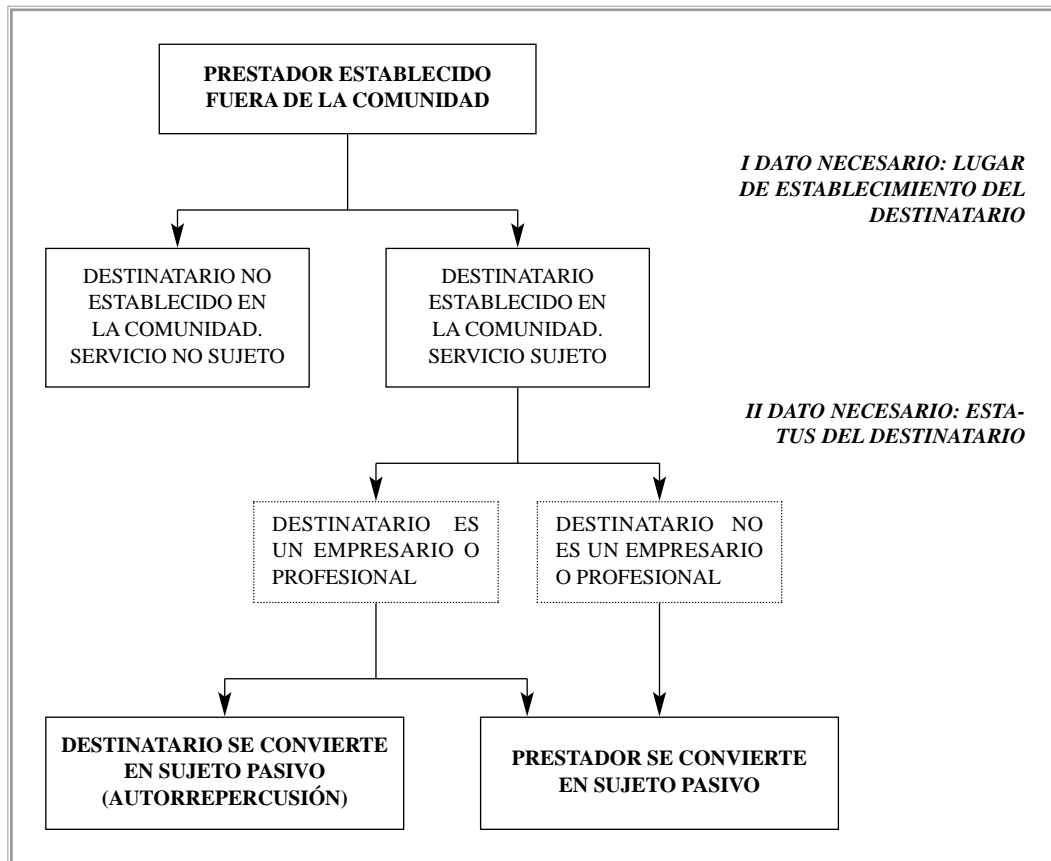
Una solución a esta cuestión pasaría porque los Estados miembros confirmasen en tiempo real al vendedor, comunitario o no, la identificación electrónica de los compradores. Para ello, las Administraciones fiscales tendrían que poner a disposición de todos los prestadores de servicios electrónicos, establecidos o no establecidos, los elementos necesarios para identificar fácilmente el estatuto de sus clientes, lo que debería en principio permitir a un prestador de servicios, que actúe de buena fe, determinar en qué medida una transacción debe estar sometida al IVA. Para aplicar la normativa prevista, el operador debe conocer si el adquirente se encuentra establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en el interior del territorio comunitario, a efectos de determinar la jurisdicción fiscal competente; y en caso de encontrarse establecido o residenciado en la Unión Europea, saber si es un empresario o profesional o si carece de esta condición a efectos del impuesto.

Por tanto, si el prestador del servicio actuase diligentemente y comprobase que el destinatario tiene la condición de empresario o profesional, quedaría exonerado de la responsabilidad del pago del impuesto, transmitiéndosela a este último. En caso contrario, sería el prestador quien se convertiría en sujeto pasivo, teniendo que repercutir el impuesto al adquirente y, posteriormente, ingresarlo en la Administración europea correspondiente.

A modo de cuadros:



FUENTE: elaboración propia.



FUENTE: elaboración propia.

En un intento de dar cumplimiento a esta necesidad, el legislador comunitario acude a las bases de datos electrónicas de los Estados miembros que incluyen un registro de las personas a las que se les ha asignado un número de identificación a efectos del IVA en esa jurisdicción ¹⁰³, que debe llevar un prefijo conforme a un estándar internacional que permita identificar al Estado miembro que lo haya atribuido.

La información contenida en este registro puede ser objeto de consulta por el resto de Estados miembros; mientras que sólo las personas que efectuasen entregas de bienes y prestaciones de servicios intracomunitarias podían obtener confirmación de la validez del NIF a efectos del IVA de una persona concreta, según señalaba el artículo 6 del Reglamento 218/92 ¹⁰⁴.

Por tanto, para hacer efectivo el régimen de los servicios prestados vía electrónica se hacía necesaria una reforma, que extendiese el ámbito subjetivo de confirmación de la información, así como la posibilidad de que dicha confirmación se efectúe electrónicamente, en tiempo real. Con este

propósito, el Reglamento 792/2002 modifica diversas disposiciones del Reglamento 218/92¹⁰⁵, para permitir a los prestadores de servicios vía electrónica no establecidos ni identificados en algún Estado miembro la posibilidad de realizar estas consultas, de manera que en base a la información suministrada por el adquirente, el prestatario podrá conocer si se trata de un empresario o profesional identificado en territorio comunitario, y en caso de que así fuese, el Estado miembro concreto que le facilitó esta identificación.

4.2.6. Régimen especial para los operadores no establecidos que presten servicios vía electrónica.

La reforma normativa introduce un **régimen especial** para los operadores no establecidos que presten servicios vía electrónica a destinatarios que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto y que residan habitualmente, tengan su domicilio o se encuentren establecidos en la Comunidad. El marco normativo de este nuevo régimen se encuentra el **artículo 26.quáter de la Sexta Directiva**, introducido por la Directiva 2002/38/CE, y en el **Título III A del Reglamento 218/92**, incorporado a través del Reglamento 792/2002.

a) Requisitos necesarios.

Para que un sujeto pueda acogerse a este régimen especial, tendrán que cumplirse tres requisitos. El primero de ellos delimita el objeto de la actividad, un **servicio prestado vía electrónica**, entendido de la misma forma en que este servicio queda regulado en las reglas de localización¹⁰⁶.

Los dos restantes se refieren a la naturaleza y localización del prestador y prestatario. El **destinatario** tendrá que ser una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo y que además se encuentre establecida, domiciliada o residiendo en algún Estado miembro.

El **prestador** debe ser un sujeto pasivo no establecido, tal y como a efectos de este régimen queda definido en el artículo 26.quáter A a) de la Sexta Directiva. Según esta definición, lo será todo aquel que no haya situado la sede de su actividad económica en la Comunidad, que no posea un establecimiento permanente en ésta y que no tenga la obligación por otro motivo de estar identificado a efectos fiscales¹⁰⁷.

En un acercamiento somero, podríamos cometer el error de considerar que los tres requisitos expuestos coinciden con los previstos para aplicar la regla de localización del artículo 9.2.f) de la Sexta Directiva, de manera que cualquier prestador que localizase sus servicios electrónicos en la Comunidad en base a esta regla, podría acogerse al régimen especial del artículo 26.quáter de la Sexta Directiva. Sin embargo, observamos que esta afirmación no se cumple, ya que pese a que las dos primeras circunstancias sean idénticas, el último requisito excluye del régimen especial a aquellos operadores no establecidos en el territorio comunitario que tengan la obligación de disponer de un número de identificación fiscal (NIF) a efectos del IVA en algún Estado miembro, normalmente por la entrega de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias sujetas¹⁰⁸, que sí someterían sus servicios a la regla de localización expuesta. Por tanto, todos los sujetos pasivos

no establecidos que puedan acogerse a este régimen especial localizarán sus servicios atendiendo a la regla del artículo 9.2.f) de la Sexta Directiva, pero esto no supondrá que no existan otros supuestos que puedan acogerse a esta regla de localización y que queden fuera del régimen especial.

Debemos recordar que las definiciones contenidas en el artículo 26.º de la Sexta Directiva tienen aplicación a los efectos de este artículo, y que no tienen una traslación general al resto de la normativa del impuesto, sino que su validez se ciñe exclusivamente a las disposiciones reguladoras de este régimen especial, artículo 26.º de la Sexta Directiva y el Título III A del Reglamento 218/92. Como consecuencia, no podremos utilizar los conceptos de «sujeto pasivo no establecido», o por negación de éste, «sujeto pasivo establecido», a efectos de determinar las reglas de localización aplicables a los servicios electrónicos prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.

En este sentido, los operadores que sitúen la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente desde el que presten el servicio, o en defecto de ambos, el domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, aunque se encuentren identificados a efectos del IVA en un Estado miembro, se someterán a la nueva regla especial prevista en el artículo 9.2.f) de la Sexta Directiva. Y es que en materia de localización de servicios, que prestadores o prestatarios disfruten de un número de identificación a efectos del IVA en un Estado miembro no implica por sí solo que se encuentren establecidos; ambos conceptos, identificación y establecimiento, son distintos.

La confusión puede venir porque en el régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias, la identificación o la comunicación al transmitente por el destinatario del NIF/IVA de un país miembro distinto de aquel en que se inicia el transporte, da lugar a una entrega intracomunitaria exenta en el país de origen de las mercancías y a una adquisición intracomunitaria sujeta en el Estado de llegada. Por tanto, en estos casos, el principal efecto para el adquirente de estar identificado en un Estado miembro es el de gravar en ese Estado la operación intracomunitaria. Sin embargo, no debemos olvidar que este régimen transitorio de operaciones intracomunitarias se aplica a entregas o adquisiciones de bienes, no a prestaciones de servicios ¹⁰⁹. Además, a quien se le exige que no tenga obligación de estar identificado en un Estado miembro es al prestador, no al destinatario que, por cierto, no podrá tener la condición de sujeto pasivo.

Por tanto, los operadores no establecidos pero identificados en un Estado miembro localizarán sus prestaciones electrónicas en el Estado de consumo, sin que en ningún caso puedan equipararse a los prestadores establecidos en la Comunidad, que localizarán en su jurisdicción todas las prestaciones comunitarias a particulares. De esta forma, los prestadores de servicios electrónicos no establecidos que tuviesen obligación de encontrarse identificados en algún Estado miembro, tributarían en cada uno de los Estados donde realizasen sus ventas, sin posibilidad de acogerse al régimen especial del artículo 26.º de la Sexta Directiva.

Con ello, el legislador crea una tercera categoría de prestadores de servicios vía electrónica, los no establecidos pero obligados a identificarse en algún Estado comunitario, que recibirían un trato más desfavorable que los sujetos pasivos establecidos y que aquellos otros que no se encontrasen establecidos ni identificados en territorio de la Comunidad.

No encontramos una causa convincente que justifique ese trato diferenciado a este nuevo grupo de prestadores, y entendemos que de no haberlo establecido, el legislador podría haber aprovechado el hecho de que estos operadores tuviesen la obligación de estar identificados en un Estado miembro para considerar a éste como el Estado de identificación a efectos de la aplicación del régimen especial.

b) Finalidad.

Una vez determinados los requisitos necesarios para poder optar por el nuevo régimen especial, continuamos manifestando que su principal finalidad es **facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los operadores no establecidos**. Como hemos expuesto, la implantación del principio de tributación en destino, y la dificultad que entrañaría convertir en obligados tributarios a los adquirentes que no fuesen sujetos pasivos del IVA, lleva al legislador comunitario, siguiendo las reglas generales del impuesto, a calificar a los vendedores como sujetos pasivos, aunque sean operadores no establecidos. Sin embargo, es consciente de las dificultades de cumplimiento que encontrarían estos últimos, que si realizasen prestaciones en todos los Estados comunitarios, tendrían que presentar declaración e ingreso en cada uno de ellos de las cuotas de IVA correspondiente a las ventas acaecidas en su interior. Esto supondría tratar periódicamente con gran número de Administraciones en diferentes lenguas y con normativas distintas en aspectos de cumplimiento, lo que provocaría al operador no establecido unos elevados costes que podrían incitarlo a la defraudación.

Ante esta situación, el nuevo régimen especial viene a facilitarles y simplificarles el cumplimiento, para que aquellos que tuviesen la intención de hacerlo, lo puedan hacer con unos costes menores y con mayor comodidad.

c) Derechos y obligaciones de los prestadores electrónicos no establecidos.

En aras a la consecución del objetivo anterior, el régimen especial otorga al prestador electrónico no establecido **el derecho de opción al registro discrecional en una única administración fiscal europea, el Estado miembro de identificación** ¹¹⁰, en el que se focalizaría la mayor parte de las relaciones fiscales derivadas de su condición de sujeto pasivo en las prestaciones electrónicas comunitarias.

Como consecuencia, el sujeto pasivo no establecido que se acoja a este régimen especial se encontrará obligado a presentar en éste, independientemente de que haya suministrado o no servicios vía electrónica, una autoliquidación periódica ¹¹¹, de carácter trimestral, y simultáneamente, a ingresar el IVA devengado por el conjunto de sus ventas electrónicas en la Comunidad ¹¹².

Esta autoliquidación trimestral del IVA se presentará dentro de los veinte días siguientes a la finalización del trimestre e incluirá el número de identificación asignado al operador no establecido, el desglose por países del volumen de ventas electrónicas, el tipo de gravamen aplicable en cada uno de ellos, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro de consumo ¹¹³ y la deuda tributaria total.

Resulta importante subrayar de nuevo que el acogimiento a este régimen especial no implica una modificación de las reglas de localización aplicables a estos servicios, ni afecta a la obligación principal de pago. La Directiva 2002/38/CE, en virtud de las nuevas reglas de localización de los servicios prestados vía electrónica, obliga a que el prestador electrónico no establecido conozca y aplique la norma sustantiva de cada Estado miembro de consumo, con independencia de que se haya adscrito al régimen especial o no lo haya hecho; por tanto, el operador tendrá que diferenciar sus ventas por países para aplicar el régimen jurídico y, en consecuencia, el tipo de gravamen correspondiente ¹¹⁴.

Para solucionar el problema de la reasignación de ingresos, una vez recaudada la cuantía total en el **Estado de Registro**, éste se encargaría de **transferir las cantidades asignadas al resto de Estados de consumo**, en base a los datos declarados por el operador no establecido ¹¹⁵. Si el sujeto pasivo no establecido no pagase la deuda tributaria total, el Estado miembro de identificación distribuiría las cantidades entre los Estados miembros de consumo de forma proporcional al importe devengado en cada uno de ellos.

Junto a la obligación principal anterior, el sujeto pasivo no establecido tendrá otras de carácter formal. Así, tendrá que declarar en el Estado miembro de identificación la iniciación ¹¹⁶, el cese o la modificación, en la medida en que deje de poder acogerse al régimen especial, de su actividad.

Además, la Directiva 2002/38/CE le exige el mantenimiento y conservación de un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial, durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación, para comprobar la veracidad de los datos contenidos en las autoliquidaciones presentadas, obligando al sujeto pasivo no establecido a facilitar, previa solicitud al Estado miembro de identificación y de consumo, copia de este registro.

El Estado miembro de identificación, ante el incumplimiento reiterado de las obligaciones fiscales señaladas, puede excluir al sujeto pasivo no establecido del registro de identificación, en cuyo caso tendrá que comunicárselo al propio operador y al resto de Estados miembros sin tardanza. Otras causas de exclusión serían la constatación de que sus actividades gravadas han concluido, bien por notificación expresa del propio interesado o por cualquier otro medio, o que haya dejado de cumplir algún otro requisito necesario para acogerse al régimen especial.

d) Procedimiento especial de devolución de las cuotas de IVA soportadas.

Respecto a las **cuotas de IVA soportadas** por adquisiciones de bienes o prestaciones de servicios en el interior comunitario, al igual que prevé la Sexta Directiva para los operadores comunitarios respecto al IVA soportado en otro Estado miembro en el que carezca de establecimiento permanente, tendrá derecho a solicitar su restitución, pero ateniéndose a lo dispuesto en el **procedimiento especial de devolución para operadores no establecidos que no sean sujetos pasivos en el territorio de aplicación del impuesto**, fijado en la Directiva 86/560/CE, y a nivel interno en el artículo 119 LIVA ¹¹⁷.

El fundamento de este procedimiento especial de devolución para determinados operadores no establecidos radica en el propio mecanismo de repercusión-deducción del IVA. Si este mecanismo se extendiese a operaciones en las que los actores se encontrasen en jurisdicciones distintas, el

IVA devengado sería ingresado en una y deducido en otra diferente, causando un beneficio recaudatorio a la primera idéntico a la pérdida de la segunda, lo que obligaría a una reasignación de ingresos entre Estados. Para evitar esta reasignación de ingresos, se articula este procedimiento especial de devolución para determinados operadores no establecidos, de manera que en vez de solicitar la devolución del IVA en su propia jurisdicción, éstos tendrán que dirigirse a la Administración que recaudó el Impuesto, y pedirle su restitución.

Además, otro motivo adicional sería la mayor facilidad de comprobación de las operaciones que originan el derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas. Los sujetos pasivos que repercutieron las cuotas de IVA soportadas por el operador no establecido, normalmente se encontrarán establecidos en esa jurisdicción, por lo que la Administración, a través de los métodos de comprobación cruzada, podrá verificar fácilmente la realidad de las operaciones. Esta tarea se vuelve más compleja cuando el sujeto que repercutió el impuesto se encuentre en otro Estado, debiendo acudir a los acuerdos de intercambio de información y de asistencia mutua entre Estados para comprobar esta información.

Pues bien, del contenido de la Directiva 86/560/CE se puede extraer que en el caso de que el empresario o profesional no establecido haya efectuado entregas de bienes o prestaciones de servicios en el interior del Estado en el que solicita la devolución, en las que haya sido sujeto pasivo del IVA, no le sería aplicable el procedimiento especial de devoluciones para determinados operadores no establecidos, sino que las cuotas de IVA soportadas en esa jurisdicción podría deducírselas según la norma general. Esta medida resulta lógica, ya que se aprovecha que el sujeto no establecido se identifica en un Estado miembro y presenta una autoliquidación por las cuotas de IVA repercutidas en sus entregas de bienes y prestaciones de servicios, para deducir en la misma las cuotas de IVA soportadas.

Por ello, los prestadores de servicios electrónicos no establecidos en la Comunidad, al realizar prestaciones de servicios sujetas y no exentas en los Estados miembros de consumo, deberían seguir el procedimiento general, y deducirse las cuotas de IVA soportadas en cada uno de ellos en su autoliquidación trimestral del IVA, sin perjuicio de que las cuotas de IVA soportadas en otros Estados miembros donde no hubiesen prestado sus servicios tuviesen que deducírselas siguiendo el procedimiento especial previsto en la Directiva 86/560/CE.

Sin embargo, el artículo 26. quáter de la Sexta Directiva quebranta esta regla y obliga a que los sujetos pasivos no establecidos que se acojan a este régimen especial soliciten la devolución de las cuotas de IVA soportadas en cada uno de los Estados miembros a través del procedimiento especial señalado en la Directiva 86/560/CE, hayan prestado en ellos sus servicios o no.

El motivo que lleva al legislador a establecer esta disposición coincide con las mismas razones que justificaron el nacimiento del procedimiento de devolución especial de las cuotas de IVA soportadas. Y es que al acogerse al régimen especial, los prestadores sólo presentan una autoliquidación trimestral por el conjunto de sus ventas electrónicas comunitarias en el Estado de registro, quedando desvinculados con el resto de Estados miembros. Por ello, si en esta autoliquidación única se incorporasen las cuotas de IVA deducibles devengadas en otros Estados miembros, volvería a plantearse el problema de la reasignación de ingresos entre Estados, al margen de las mayores dificultades de comprobación de las operaciones para la Administración.

El tratamiento de las cuotas de IVA soportadas en el régimen especial del artículo 26. quáter de la Sexta Directiva tiene varias particularidades más que afectan a los requisitos exigibles para aplicar el procedimiento especial de devolución de las cuotas de IVA soportadas a los operadores no establecidos.

En primer lugar, de su contenido se desprende que para que el prestador electrónico no establecido pueda ejercitar este derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas en un Estado miembro, no será necesario que el país donde se encuentre establecido el solicitante establezca la reciprocidad de trato a los operadores establecidos en el Estado donde solicite la devolución.

De igual modo, también podemos inferir que el sujeto pasivo no establecido acogido a este régimen especial no tendrá obligación de nombrar un representante fiscal a efectos de la devolución de las cuotas soportadas según lo previsto en el procedimiento especial de la Directiva 86/560/CE.

Por último, que tampoco sería aplicable la facultad atribuida a los Estados para establecer gastos adicionales excluidos de devolución y el sometimiento de la devolución a condiciones complementarias, al margen de lo establecido en el régimen general de deducciones.

En todos estos casos, la supeditación de la devolución a estos requisitos es una facultad que la Directiva 86/560/CE otorga a los Estados miembros y que España ejercitó en el artículo 119 LIVA ¹¹⁸. Por tanto, la norma legal que transponga el contenido de la Directiva 2002/38/CE se verá obligada a modificar el contenido de este artículo para excepcionar a estos caracteres como requisitos de la solicitud de devolución de cuotas soportadas a empresarios o profesionales no establecidos, cuando éstos presten en exclusiva servicios vía electrónica y se acojan al citado régimen especial.

El rasgo fundamental del modelo de devolución de las cuotas de IVA soportadas por aquellos operadores que se acojan al régimen especial es la exigencia de que dirijan de forma individualizada a cada uno de los Estados donde hubiesen efectuado sus adquisiciones y, por tanto, se hubiesen recaudado las cuotas de IVA que soportó. Por el contrario, este mismo sujeto pasivo no establecido tratará con una única Administración fiscal comunitaria a efectos de aplicar, declarar e ingresar el IVA devengado en sus ventas.

Este modelo de deducciones establecido en el régimen especial se asimila bastante al previsto para los operadores comunitarios, salvo en lo referente a las cuotas de IVA soportadas en el Estado miembro en el que se encuentren establecidos ¹¹⁹, y quizás el acercamiento en el régimen jurídico de ambos pueda ser, junto a los motivos expuestos con anterioridad, otra de las razones que haya llevado a la Unión Europea a establecer este modelo de deducciones para el régimen especial de los sujetos pasivos no establecidos. Sin embargo, esta razón queda deslegitimada si atendemos al resto de medidas contenidas en este régimen especial, y lo comparamos globalmente con el previsto para los operadores establecidos en la Comunidad. De este análisis se evidencia que el legislador comunitario ha renunciado a la equiparación de regímenes fiscales para ambas clases de operadores, por lo que difícilmente podremos esgrimir este argumento para justificar el modelo deducciones previsto en este régimen especial.

Recurrir al procedimiento especial de devolución de las cuotas soportadas establecido en el artículo 119 LIVA no favorece demasiado la intención del nuevo régimen especial de facilitar y simplificar el cumplimiento de los operadores no establecidos. Por el contrario, una medida encaminada a facilitar y simplificar las relaciones tributarias de los prestadores no establecidos con la Unión Europea, habría sido permitirles deducirse las cuotas de IVA soportadas en toda la Comunidad en la autoliquidación trimestral que presentasen en la jurisdicción donde se hubiesen registrado. En este caso, para que las devoluciones las soportaran los Estados que realmente recaudaron el impuesto, también se podría haber trasladado el mecanismo utilizado para las ventas; de manera que se desglosase del volumen de adquisiciones y de IVA soportado en cada Estado miembro. En base a esta información, el Estado de registro podría solicitar al resto de Estados las cuotas de IVA recaudadas por éstos y devueltas por aquél al operador no establecido acogido al régimen especial.

Es cierto que esta medida podría plantear un problema de verificación de la información suministrada por el prestador, ya que al corresponder a operaciones realizadas en otros Estados, la Administración de registro vería dificultada esta tarea, lo que en última instancia podría propiciar un escenario más apropiado para la defraudación. Sin embargo, este escollo sería fácilmente superable si se mejoran los mecanismos de intercambio de información intracomunitarios, cuyo funcionamiento actual se aleja sensiblemente de la eficacia y eficiencia que se les debe exigir.

e) La representación fiscal.

La normativa comunitaria del IVA presenta dos supuestos en los que otorga a los Estados la facultad de exigir a personas no establecidas en la Comunidad el nombramiento de un representante fiscal y su comunicación a la Administración; facultad que en ambas ocasiones ha sido ejercida por el legislador nacional.

El primero de ellos lo hemos anticipado con anterioridad, y se refiere a empresarios o profesionales establecidos fuera de la Comunidad que no realizan en su interior actividades económicas que los conviertan en sujetos pasivos, pero que efectúan adquisiciones gravadas con el impuesto por las que solicitan la devolución de las cuotas de IVA soportadas. En estos casos, el sujeto pasivo no establecido podrá solicitar la devolución de las cuotas soportadas siguiendo el procedimiento especial previsto en la Directiva 86/560/CE, que a nivel interno se traslada en el artículo 119 LIVA, pero para ello resulta obligatorio que nombre un representante fiscal, residente en el territorio de aplicación del impuesto ¹²⁰.

Con la Directiva 2002/38/CE se introduce una excepción a esta exigencia general, que afecta a los sujetos no establecidos que se acojan al régimen especial de los servicios prestados vía electrónica. Siguiendo el procedimiento especial señalado, éstos podrán solicitar la devolución del IVA soportado en los distintos Estados miembros sin necesidad de nombrar un representante fiscal en cada uno de ellos.

Con ello, se consigue una disminución de los costes tributarios indirectos para el operador no establecido, pero a la vez, el legislador nacional pierde la posibilidad de utilizar la figura del representante fiscal para atribuirle la condición de responsable solidario en los casos de devolución improcedente, así como la facultad de exigirle caución suficiente a estos efectos, medidas previstas actualmente con carácter general en el artículo 119.Tres LIVA.

El segundo supuesto de nombramiento obligatorio de representante fiscal, cuyo incumplimiento está calificado expresamente como infracción simple, se presenta para las personas no establecidas en la Comunidad a quienes se les atribuya la condición de sujetos pasivos ¹²¹. La Sexta Directiva, en su artículo 21.2.b), faculta a los Estados miembros para que, en aquellos casos en los que no exista con el Estado del sujeto pasivo no establecido un instrumento de asistencia mutua, similar al previsto a nivel comunitario entre Estados, nombren a los representantes fiscales deudores del impuesto.

De nuevo la Directiva 2002/38/CE viene a establecer una salvedad a este segundo supuesto para aquellos prestadores no establecidos de servicios electrónicos que opten por el régimen especial. Según ésta, los Estados podrán seguir exigiendo el nombramiento de un representante fiscal para el cumplimiento de sus obligaciones, pero no podrán convertirlos en responsables del tributo, según indica el artículo 26. quáter B.10 de la Sexta Directiva. En este sentido, el legislador español no ejercitó la facultad de convertir a los representantes fiscales en deudores del impuesto, por lo que el efecto que esta excepción provoca en la normativa interna es nulo.

El régimen especial de los servicios prestados vía electrónica también afecta de otra forma a este segundo supuesto de representación fiscal. Como hemos señalado, el régimen especial no prohíbe a los Estados miembros la exigencia de nombramiento de representante fiscal a los sujetos pasivos no establecidos que se acojan a él. Sin embargo, entendemos que al centralizar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en el Estado de identificación, los prestadores de servicios vía electrónica que se acojan al régimen especial sólo tendrán que nombrar un único representante fiscal en éste, si así se lo exigiese, para toda la Comunidad, y no uno por cada Estado miembro de consumo. Esta última opción carecería de utilidad y agregaría costes innecesarios, por lo que resulta lógico pensar que los Estados miembros, en caso de exigir el nombramiento de representante fiscal, lo harán cuando sean el Estado de registro.

Pero nuestra reflexión va más allá y se cuestiona la necesidad de una figura como ésta en un escenario donde no puede ser utilizada como deudor tributario ni como garante de la deuda fiscal de su representado, y cuando el sujeto pasivo podrá llevar a cabo el cumplimiento de todas sus obligaciones tributarias electrónicamente. Entendemos que en estos casos, la exigencia de representante fiscal, tan siquiera en el Estado de registro, ha dejado de ser realmente útil para los países comunitarios y, que en aras a una mayor disminución de los costes de cumplimiento, podría ser suprimida, con lo que excepcionaríamos para este régimen especial los dos supuestos de nombramiento obligatorio.

f) Carácter obligatorio del cumplimiento vía electrónica de las obligaciones derivadas de este régimen.

Resulta especialmente relevante el carácter obligatorio de la vía electrónica como medio de cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales, tanto del sujeto pasivo no establecido como de los Estados miembros, originadas bajo este régimen especial.

En lo que a las obligaciones del sujeto pasivo no establecido se refiere, resulta obligatoria la presentación electrónica de la declaración de inicio, cese o modificación de la actividad, del envío del registro de operaciones al Estado miembro de identificación y de consumo, así como la presentación de la autoliquidación trimestral del IVA y el ingreso correspondiente.

Respecto a las obligaciones de la Administración del Estado miembro de registro, resulta obligatoria la transmisión electrónica al sujeto pasivo no establecido y al resto de Estados miembros, del número de identificación asignado. También, respecto al resto de Estados miembros, queda obligado a comunicar la información contenida en la declaración de inicio de la actividad, la exclusión de cualquier sujeto pasivo no establecido del registro de identificación, la autoliquidación trimestral del IVA y la información necesaria para asociar cada ingreso a su correspondiente declaración trimestral ¹²². Por último, los Estados miembros se notificarán entre sí, por vía electrónica, los correspondientes números de cuentas corrientes para recibir los pagos, así como los cambios del tipo impositivo normal, cambios que también tendrán que ser comunicados a la Comisión por este medio.

Debemos destacar el carácter novedoso de la obligatoriedad de la vía electrónica como medio de cumplimiento de las obligaciones fiscales. Y es que habitualmente, el cumplimiento de estas obligaciones ha seguido canales tradicionales, y en los últimos tiempos, se ha otorgado la opción al contribuyente de utilizar medios telemáticos. Sin embargo, no existía ningún precedente en nuestro Ordenamiento en el que sólo se pudiese cumplir con las obligaciones tributarias a través de medios electrónicos. Esta modalidad de cumplimiento simplifica el trabajo de la Administración, y no parece que pueda objetarse nada sobre la utilización en exclusiva de este medio de cumplimiento para aquellos sujetos pasivos que, precisamente, desarrollan su actividad económica en Internet.

g) Régimen especial *versus* régimen general.

Para concluir, podemos señalar que los prestadores de servicios vía electrónica no establecidos se encontrarán ante dos regímenes de tributación diferenciados:

a') Régimen general.

Seguirán obligatoriamente este régimen de tributación todos aquellos operadores no establecidos que tengan obligación de estar identificados en el interior de la Comunidad y, de forma voluntaria, los prestadores no establecidos ni obligados a identificarse en un Estado miembro, que opten por esta opción.

El operador seguiría el régimen de cumplimiento general del tributo, pudiendo quedar obligado a identificarse y a nombrar un representante fiscal en cada jurisdicción comunitaria en la que realice ventas electrónicas a particulares e, igualmente, a presentar una autoliquidación periódica y realizar el ingreso del IVA devengado en cada una de ellas. En estos casos, dependiendo de cada Estado, los representantes fiscales podrían ser considerados como deudores del impuesto, aunque no ocurra así en el Estado español.

El sujeto pasivo podría deducirse las cuotas de IVA soportadas en las autoliquidaciones que presentase en los distintos Estados miembros donde realizase ventas electrónicas, acudiendo exclusivamente al procedimiento de devolución especial para sujetos pasivos no establecidos en aquellos Estados donde no efectuase prestaciones de servicios. En éstos, y en función de la normativa interna de cada uno de ellos, podría quedar obligado a nombrar un representante fiscal que actúe en su nombre a lo largo del procedimiento especial de devolución, y que podrá ser considerado como deudor tributario en caso de devoluciones indebidas.

En definitiva, se establecería una relación jurídica directa e individualizada del prestador con cada Estado miembro, con los problemas de cumplimiento asociado (distintas lenguas, plazos, procedimientos de pago, modo de ejercer sus derechos, representantes fiscales, etc.) que redundarían en unos mayores costes formales para el sujeto pasivo no establecido.

b') Régimen especial del artículo 26. quáter de la Sexta Directiva.

Sólo los operadores no establecidos y que no tengan obligación de estar identificados en ningún Estado miembro podrán optar por someterse al régimen especial, registrándose discrecionalmente en un único Estado miembro y presentando una única autoliquidación por todas sus ventas electrónicas a particulares comunitarios. Creemos que a estos efectos, y atendiendo a la normativa del Estado de registro, podría quedar a lo sumo obligado a nombrar un representante fiscal en éste, que no podría ser considerado deudor del impuesto.

A efectos de deducciones de las cuotas de IVA soportadas, tendrán que seguir el procedimiento especial de devolución para sujetos pasivos no establecidos, lo que les obligará a solicitar de forma individualizada para cada Estado las cantidades devengadas en cada uno de ellos. En estos casos, los Estados no podrán condicionar la devolución a nombramiento de representante fiscal ni a trato de reciprocidad a los operadores establecidos en el Estado del prestador.

En definitiva, creemos que resultan evidentes las ventajas del nuevo régimen especial, por lo que aunque tenga carácter opcional, parece lógico pensar que todo operador que pueda acogerse al mismo y, que tenga intención de cumplir, lo hará.

4.2.7. Ámbito temporal.

La Directiva 2002/38/CE tiene como destinatarios a los Estados miembros, a quien les encarga su transposición en el Derecho interno antes de 1 de julio de 2003 ¹²³. Esta fecha resulta relevante, no sólo a efectos de esta norma, sino también para aplicar las disposiciones previstas en el Reglamento 792/2002, ya que aunque los Reglamentos comunitarios son obligatorios y directamente aplicables en los Estados miembros desde su entrada en vigor –en este caso, el 22 de mayo de 2002–, el Reglamento 792/2002, al introducir unas medidas instrumentales y estar directamente vinculado a la Directiva anterior, pospone su aplicación efectiva al momento en que haya concluido el plazo dado a los Estados miembros para transponer el contenido de la misma, de tal forma que el intercambio de información al amparo de este Reglamento sólo pueda ser utilizado bajo el marco normativo previsto en la meritada Directiva ¹²⁴.

Con ello, se otorga a la Comisión y a las Administraciones de los Estados miembros un plazo de más de un año para que se adapten a las nuevas circunstancias impuestas por el régimen fiscal de los servicios prestados vía electrónica ¹²⁵.

Otro aspecto temporal reseñable sería la vigencia de la reforma normativa implantada. Como señalamos al estudiar el ámbito material de la Directiva 2002/38/CE, las medidas contenidas en la misma podían separarse en dos bloques. Uno de ellos dirige un mandato a los Estados miembros

para que, con arreglo a las condiciones que se establezcan, autoricen e incluso, puedan exigir a cualquier empresario o profesional, la presentación por vía electrónica de las declaraciones correspondientes al comienzo, modificación y cese en la actividad, las autoliquidaciones del impuesto, el estado recapitulativo anual y las declaraciones informativas sobre operaciones con proveedores y clientes. Pues bien, esta modificación normativa tiene carácter permanente, y no se encuentra sometida a revisión futura, sino que aparece como una medida de modernización de las Administraciones fiscales europeas, destinada a mejorar su eficiencia y a facilitar la comunicación con el contribuyente.

Por el contrario, el otro bloque de medidas, que como ya hemos visto regula el régimen aplicable a los servicios de radiodifusión y televisión y, especialmente, a las prestaciones efectuadas por vía electrónica, tiene una vigencia limitada, concretamente hasta 30 de junio de 2006. También las disposiciones introducidas por el Reglamento 792/2002 comparten de forma idéntica esa temporalidad, lo que indica la voluntad del legislador comunitario de someter a revisión todos los aspectos del nuevo régimen fiscal ¹²⁶.

Por tanto, el 30 de junio de 2006, sobre la base de un informe previo de la Comisión, el Consejo Europeo debería evaluar la efectividad de este régimen, aprobando por unanimidad y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, una prórroga o un cambio sustantivo en la regulación de estos servicios; cambio que, de producirse, el artículo 5 de la Directiva 2002/38/CE aventura a señalar que podría ir por la línea de adoptar «medidas sobre la creación de un mecanismo electrónico adecuado, de carácter no discriminatorio, destinado a calcular, declarar, recaudar y asignar ingresos fiscales procedentes de servicios prestados electrónicamente con imposición en el lugar de consumo».

En definitiva, la vigencia temporal del nuevo régimen fiscal de los servicios de televisión de pago y de las prestaciones vía electrónica, no hace más que indicar las fuertes dudas que la propia Unión Europea tiene sobre el éxito, y en consecuencia, la permanencia de esta nueva regulación, anticipando vagamente el posible camino alternativo que pueda seguir en un futuro. Este mensaje contenido en el artículo 5 de la Directiva 2002/38/CE, puede interpretarse como una puerta abierta a nuevos cambios en este régimen que, por las razones que fuesen, la Unión Europea no se ha atrevido a llevar a cabo ahora, pero que, posiblemente, tenga que realizar con posterioridad.

4.3. Análisis crítico del régimen fiscal de los servicios prestados vía electrónica.

4.3.1. Quiebra del Principio de Neutralidad.

a) Neutralidad Intersectorial.

La primera cuestión calificatoria referente a los productos desmaterializados que son transmitidos vía electrónica es resuelta por la Directiva 2002/38/CE al considerarlos prestaciones de servicios, siguiendo el consenso internacional alcanzado sobre la materia ¹²⁷ y dife-

renciando el régimen fiscal aplicable respecto a las entregas de bienes tradicionales. Resulta indudable que esta consideración, al margen de las diferencias en el régimen del IVA que de ella se deriva, ha justificado el no sometimiento de estas ventas a los derechos arancelarios, aspecto que obviamente beneficia a EE.UU. como país exportador de productos suministrados electrónicamente ¹²⁸.

Una variante de la cuestión anterior se presenta cuando el comercio electrónico directo gira sobre servicios tradicionales que ahora pueden ser prestados vía electrónica. La Directiva 2002/38/CE no se pronuncia expresamente al respecto y deja sin resolver nítidamente esta cuestión, lo que plantea gran inseguridad jurídica a los operadores que presten por vía electrónica servicios financieros y de seguros, médicos, de telefonía o televisión, entre otros. Aspectos absolutamente vitales para el régimen fiscal aplicable, como las reglas de localización, exenciones, deducciones, tipos de gravamen, determinación del sujeto pasivo y la facultad otorgada a los operadores no establecidos para someterse al régimen especial de los servicios prestados vía electrónica, pueden verse afectados por la calificación del servicio como tradicional o electrónico.

Por tanto, la ausencia de definición de los servicios prestados vía electrónica y la existencia de una lista a modo de ejemplo, en el anexo L de la Sexta Directiva, deja abierta la discusión sobre cómo calificar estos servicios. En este sentido, como acabamos de exponer, en la Directiva 2002/38/CE queda fuera de toda duda la calificación como prestación de servicios del producto tradicionalmente tangible, que se desmaterializa para ser transmitido digitalmente, haciendo primar su naturaleza electrónica frente a la naturaleza esencial del objeto real de comercio y creando una desigualdad de trato entre el sector cibernético y tradicional difícilmente justificable. En consecuencia, si el legislador vulnera abiertamente el Principio de Neutralidad en relación a los productos digitalizables, estableciendo un régimen fiscal diferenciado dependiendo del formato de comercialización y suministro, podría plantearse que su posición debe seguir esta línea en relación a los servicios tradicionales que ahora pueden ser prestados vía electrónica. Sin embargo, debemos advertir que una vez demostrada la actitud incoherente de las instituciones europeas en este asunto, enunciando unos Principios generales de tributación del comercio electrónico que al materializarlos en medidas concretas resultan quebrantados, parece terriblemente aventurado confiar en la lógica consecuente del legislador comunitario.

Además, como anticipamos, consideramos que la desnaturalización del servicio tradicional no llega a producirse en los mismos términos que para los productos digitalizables, ya que no existe desmaterialización del producto, sino simplemente un nuevo escenario a través del cual se presta el servicio. En consecuencia, pese a que al ser transformado en bits su naturaleza también tenga un carácter dual, resulta cuestionable que la calificación del servicio varíe, de manera que prevalezca el componente informático sobre el tradicional.

El único pronunciamiento que hasta el momento hemos encontrado en el acervo comunitario sobre esta cuestión, lo formulaba la Comisión Europea en la Propuesta de Directiva. Según ésta, calificaba de forma tradicional un conjunto de servicios que ahora pueden ser prestados vía electrónica, mientras que a otros sí les otorgaba esta última calificación, bifurcando abiertamente el régimen fiscal aplicable en función de la modalidad de suministro, con el consiguiente quebranto del Principio de Neutralidad. Por tanto, ahondando en la incoherencia, la Comisión Europea no utilizaba para el

conjunto de los servicios tradicionales que pueden ser prestados vía electrónica un único criterio, sino que optaba por una solución mixta que condicionaba la calificación del servicio a aspectos discrecionales ¹²⁹.

Pero los quebrantamientos al Principio de Neutralidad intersectorial se acentúan aún más al comprobar que el tipo impositivo aplicable a los servicios prestados vía electrónica será siempre el general del impuesto, con independencia de que las entregas de bienes o los servicios prestados de forma tradicional estuviesen sometidos a un tipo reducido o, incluso, a una exención limitada. Sin perjuicio de que la calificación de los productos digitalizables como entregas de bienes o prestaciones de servicios, o bien como servicios tradicionales o electrónicos, puede condicionar la localización de las actividades económicas, no podemos obviar que de no ser así, es decir, en los supuestos en los que, con independencia de la modalidad bajo la que se realice, la actividad queda sujeta, hubiese sido recomendable aplicar tipos impositivos idénticos o una exención idéntica.

La Directiva 2002/38/CE nuevamente hace prevalecer en materia de tipos, la naturaleza electrónica de las actividades económicas cuando son realizadas telemáticamente, y en base a esto, las considera prestaciones de servicios no sujetas al tipo reducido. Opta abiertamente por mantener la divergencia de tipos impositivos existentes dependiendo del modo de comercialización, tradicional o electrónico, de ciertos productos contenidos en el anexo H de la Sexta Directiva, lo que profundiza aún más la ruptura y el alejamiento del Principio de Neutralidad impositiva intersectorial que la propia Comisión Europea enunció y recomendó. La nueva regulación del IVA sobre el comercio electrónico directo, ha demostrado la actitud incoherente de la Unión Europea, que inicialmente defendía el Principio de Neutralidad como Principio de tributación a seguir en el comercio electrónico y después, al adaptar el régimen vigente, se ha negado a corregir situaciones que de forma meridiana lo vulneran, aplazando la solución ¹³⁰.

b) Neutralidad Espacial.

Una vez fijado de forma provisional el marco jurídico aplicable a los servicios prestados vía electrónica, observamos cómo no se ha podido conseguir ese pretendido trato de igualdad entre operadores establecidos y no establecidos, en sus ventas comunitarias. Si bien es cierto que ahora todos quedan sujetos al impuesto, la localización de estos servicios cuando son prestados a particulares comunitarios sigue siendo distinta, variando el lugar de la prestación y, por tanto, también los tipos impositivos.

Como ya hemos dicho con anterioridad, las prestaciones intracomunitarias de servicios vía electrónica a particulares se someterán a la jurisdicción de origen del prestador, al ser aplicable la regla general de localización de las prestaciones de servicios, de manera que en función del Estado miembro donde se encuentre establecido y del tipo general aplicable en éste, puede haber una diferencia de hasta 10 puntos en el IVA que grava sus operaciones.

Por el contrario, el operador no establecido que presta servicios vía electrónica a particulares comunitarios, quedará sometido al IVA correspondiente a la jurisdicción del Estado donde se encuentre localizado el destinatario, diferenciando el régimen aplicable en función de esta variable y obligándole a conocer y aplicar la normativa de cada uno de los Estados miembros de consumo.

c) La Neutralidad en las operaciones intracomunitarias.

Un marco jurídico previo de ruptura con el Principio de Neutralidad intersectorial se presentaba en las ventas intracomunitarias realizadas por operadores establecidos a personas que no tuviesen la condición de sujetos pasivos. Estas ventas a distancia intracomunitarias tienen su propio régimen especial, tributando en origen o en destino dependiendo del volumen de ventas del operador en cada Estado miembro, y en algunos casos, también de la voluntad del vendedor. El comercio electrónico ha incrementado sustancialmente este tipo de operaciones, y ha añadido otra modalidad, las prestaciones intracomunitarias de servicios electrónicos, que se apartan de este régimen y se regulan independientemente, tributando siempre en origen. La Directiva 2002/38/CE no se ha referido a esta cuestión, pero lo cierto es que ha llegado el momento de revisar el régimen de las ventas a distancia y cuestionarse si en las circunstancias actuales tiene sentido mantenerlo, atentando una vez más, contra el Principio de Neutralidad, tanto en su vertiente intersectorial como espacial.

El origen de este problema, y de la cuestión planteada en la letra anterior, tiene su génesis en la falta de armonización del impuesto, especialmente en materia de tipos, en el ámbito comunitario. El comercio electrónico magnifica los problemas que ocasiona esta falta de armonización, especialmente en las prestaciones de servicios vía electrónica, donde el mercado se encuentra mucho menos segmentado, al eliminar la importancia del lugar de localización del oferente y demandante. Es por ello que la correcta regulación de esta nueva realidad estará condicionada, en algunos supuestos, al avance en el proceso armonizador comunitario, y por ello, desde aquí, invitamos al legislador a revitalizar este proceso.

4.3.2. Incumplimiento de las obligaciones fiscales del operador no establecido.

Los problemas de Neutralidad expuestos ponen de manifiesto la incoherencia de la Unión Europea en la implementación de este Principio, pero el auténtico talón de Aquiles de este modelo y que, a nuestro entender, lo descalifica plenamente, es su absoluto carácter voluntarista.

El prestador no establecido se convierte en obligado tributario en las operaciones B2C y esto plantea serios problemas para la Administración en caso de incumplimiento de las obligaciones impuestas. Esta actitud ilícita puede ser plenamente voluntaria, es decir, que el operador no establecido, conociendo el régimen jurídico aplicable, decida conscientemente incumplir las obligaciones fiscales que le atribuye. Pero también puede ocurrir que prestador no establecido, tenga inicialmente intención de cumplir con la normativa vigente pero le resulte terriblemente complejo y costoso hacerlo, y ello le lleve al incumplimiento.

Supongamos que los Estados del resto del planeta exportaran este régimen europeo de imposición indirecta de los servicios prestados vía electrónica. Al tributar en destino las ventas a particulares, provocaría que los prestadores de servicios vía electrónica estuviesen obligados a conocer y aplicar la normativa de cada uno de los Estados donde se prestasen, por lo que si éstas se efectuasen a lo largo de todo el planeta, el modelo mundial de imposición indirecta del comercio electrónico resultaría de todo punto inviable, salvo que los operadores dispusiesen de un programa infor-

mático actualizado que determinase con precisión el régimen fiscal de cada operación. En ausencia de este instrumento técnico, las dificultades para conocer en tiempo real la normativa de las distintas jurisdicciones y los costes de cumplimiento que tendrían que soportar los operadores no establecidos serían tan elevados, que incitaría, y moralmente justificaría el incumplimiento de sus obligaciones fiscales en los distintos países, aunque ello no le eximiría de responsabilidad.

Con independencia del motivo del incumplimiento, no cabe duda de la elevada dificultad que encontrará la Administración para detectar estas actividades. Considerando que ésta llegase a tener constancia de estas operaciones y del incumplimiento por parte del prestador de las obligaciones fiscales derivadas de ellas, si el sujeto no establecido no dispusiese de bienes en la jurisdicción de destino, la Administración se vería impotente para asegurar el cobro de la deuda debida. Al estar el sujeto pasivo y sus bienes y derechos en otra jurisdicción, los intentos por trabarlos resultarán baldíos, al margen de la extrema dificultad de las tareas de inspección y control previas de los órganos administrativos.

La Comisión Europea es consciente del problema, pero no es capaz de plantear una solución al mismo, quedando a la espera de que el desarrollo futuro de nuevos instrumentos electrónicos por parte del sector privado posibilite disponer de instrumentos coercitivos ¹³¹, lo que no hace más que corroborar la incapacidad del modelo propuesto para solucionar definitivamente los problemas planteados en la imposición indirecta por el comercio electrónico; Y es que un régimen impositivo basado en que operadores situados a lo largo de todo el planeta, con lenguas distintas a las de los Estados miembros, tengan que conocer la normativa comunitaria de cada uno de los Estados miembros y cumplir de forma voluntaria las obligaciones de repercusión e ingreso del impuesto, máxime cuando en caso de incumplimiento las consecuencias punitivas son en la práctica de escasa o nula efectividad, resulta inverosímil y no podemos calificarlo más que como un brindis al sol, condenado al fracaso.

4.3.3. La confirmación electrónica del estatus y localización del destinatario.

Como ya hemos señalado anteriormente, para que el nuevo régimen fiscal de las prestaciones vía electrónica pueda ser efectivo, se requiere que el prestador pueda conocer el estatus y la localización del prestatario y para ello, el legislador comunitario acude a las bases de datos electrónicas de los Estados miembros que incluyen un registro de las personas a las que se les ha asignado un número de identificación a efectos del IVA en esa jurisdicción.

Sin embargo, según manifiesta el Reglamento 218/92 sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos, la información contenida en estos registros versa exclusivamente sobre personas a las que se les haya asignado un número de identificación a efectos del IVA en algún Estado miembro, lo que resulta insuficiente para que el régimen de los servicios prestados vía electrónica pueda ser operativo.

Esta falta de información afecta a todos los sujetos pasivos que efectúen estos servicios, se encuentren establecidos en territorio comunitario o fuera de él. En el caso de los operadores no establecidos en la Comunidad, el prestador no podrá distinguir si el destinatario es una persona que no

se encuentra identificada en ella por no tener la condición de sujeto pasivo, o bien, por encontrarse localizado fuera del territorio comunitario; en el primer caso el servicio quedaría sujeto y gravado, mientras que en el segundo no.

Además, en el caso de que el destinatario no tenga la condición de sujeto pasivo pero se encuentre localizado en la Comunidad, tampoco podrá verificar el Estado miembro donde se encuentra domiciliado o residenciado, dato fundamental para determinar el tipo de gravamen y, en general, la normativa aplicable.

Los operadores establecidos en la Comunidad tampoco podrán comprobar si el adquirente es una persona localizada en territorio comunitario que no tiene la condición de sujeto pasivo o, simplemente, se trata de una persona establecida fuera de la Comunidad; en el primer caso el servicio quedaría sujeto, mientras que en el segundo no.

Para solucionar esta falta de información necesaria, los datos que se les debe confirmar a los prestadores de servicios vía electrónica no deben limitarse sólo a operadores que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios en la Comunidad, sino que tienen que abarcar a cualquier sujeto establecido en el territorio comunitario ¹³². En este sentido, entendemos que la reforma del Reglamento 218/92 resulta insuficiente, ya que el alcance subjetivo de la información objeto de intercambio entre Estados, o de confirmación a los prestadores de servicios vía electrónica, seguiría sin abarcar a aquellos sujetos que no dispusiesen de un número de identificación en un Estado miembro. Por tanto, para que el sistema pudiese aplicarse correctamente sería necesario que los Estados miembros, pese a que el Reglamento 218/92 no les obligue, confirmasen a los prestadores de servicios vía electrónica el Estado de establecimiento o de identificación y el estatus, empresario o profesional o particular, de todos los potenciales adquirentes comunitarios.

Además, y suponiendo que los Estados miembros adopten la medida anterior, no podemos obviar que si el operador decidiese cumplir, y actuar de buena fe, comprobando la identidad del comprador para, en su caso, aplicar el impuesto e ingresarlo, bastaría con que el destinatario comunicase unos datos falsos sobre su lugar de residencia, señalando que se encuentra establecido fuera del territorio comunitario, para que el prestador del servicio no someta la operación a IVA. Por tanto, al margen de los datos que el prestador pueda confirmar en las bases de datos de los Estados miembros, difícilmente podrá descubrir la falsedad de la información comunicada por el adquirente y, en consecuencia, ingresar al menos la cuantía del impuesto devengada, por lo que de nuevo queda abierta la puerta de la defraudación de par en par, con independencia de que la actuación dolosa corresponda al adquirente.

Quizá, sólo en aquellos casos en los que el comprador y vendedor utilizasen en su relación comercial dispositivos de autenticación seguros, como la firma electrónica avanzada, podrían tener certeza de que los datos facilitados por la otra parte son veraces. Pero actualmente, el establecimiento de una disposición legal de este tipo, que obligase a los actores a llevar a cabo estas operaciones de comercio electrónico directo mediante mecanismos de autenticación seguros, resulta casi utópica, debido al freno que supondría para que nuevos clientes accediesen a este mercado ¹³³.

De todos modos, sí es posible que en un futuro pueda generalizarse, de forma espontánea, el uso de este tipo de mecanismos, especialmente en determinados medios de pago, como la tarjeta de crédito o débito, por las ventajas que acarrearán. Sin embargo, si se utilizasen otros medios de pago, como el dinero electrónico anónimo, la utilización de estos mecanismos seguros resultaría más dudosa, pero a esta cuestión nos referiremos con mayor profundidad más adelante.

Por último, no entendemos por qué este régimen de confirmación de la localización y el estatus del destinatario no se ha extendido a los prestadores no establecidos, que no dispongan de identificación en un Estado miembro, de servicios de telecomunicaciones y de televisión de pago. Si las reglas de localización son similares, y de igual modo pueden ser prestados a distancia, los problemas expuestos se reproducirán para estos prestadores. Por tanto, si el legislador ha optado por facilitar la información necesaria a los prestadores de servicios vía electrónica a través de sus bases de datos, de igual manera debería haber obrado respecto a los que operan en el sector de las telecomunicaciones y en el de la televisión de pago.

5. PROPUESTA ALTERNATIVA

Hemos mostrado nuestro desacuerdo con la solución que se ha alcanzado en la Unión Europea para atajar los problemas que plantea el comercio electrónico en el IVA. Pero un análisis en profundidad de esta cuestión quedaría huérfano si nos limitásemos a realizar una crítica destructiva, sin plantear una alternativa al modelo expuesto.

En este punto, debemos preguntarnos si los Principios que rigen el IVA siguen siendo válidos, si bien con ciertas reformas normativas, o si por el contrario, la gravedad de los problemas ataca los pilares que sostienen la aplicación del tributo y requiere una reformulación genérica de la Sexta Directiva. Coincidimos con la Comisión Europea y con la OCDE en que este impuesto sigue siendo adecuado para regular la tributación sobre el consumo, y por tanto, no cuestionamos la vigencia de la Sexta Directiva como marco válido para someter a tributación a esta nueva modalidad comercial. Sin embargo, creemos que la reforma propuesta por la Comisión no ataja el problema y que resulta insuficiente para regular correctamente este fenómeno. En aras a enriquecer el debate internacional y a colaborar en la búsqueda de una solución adecuada y duradera, ofrecemos un modelo alternativo, que si bien supondría una reforma más profunda, entendemos que superaría las lagunas que deja la solución institucional.

En el comercio electrónico indirecto, desde el respeto al Principio de neutralidad espacial, y debido al incremento de los envíos de escaso valor procedentes de territorios terceros, resulta conveniente que se elimine el régimen de franquicia previsto para los mismos, para lo cual resulta fundamental que se establezca una mayor colaboración con las empresas de transporte internacional, especialmente en tareas de control, y que se siga en la línea actual de mejorar y potenciar los sistemas telemáticos en la cumplimentación de los trámites administrativos.

No obstante, los principales problemas se plantean en las operaciones de comercio electrónico directo, por lo que el modelo alternativo que proponemos se centrará en éstos y tratará de dar solución a los mismos.

5.1. Calificación y Principio de Neutralidad intersectorial.

Partimos de los Principios Internacionales de fiscalidad del comercio electrónico y de las Directrices iniciales señaladas por la Comisión Europea que deben regir la fiscalidad indirecta, considerando, por tanto, que el respeto al Principio de Neutralidad debe inspirar cualquier propuesta que planteemos.

En virtud de este postulado inicial, entendemos necesario alejarnos de medidas fiscales que provoquen una desigualdad de trato entre el sector económico tradicional y cibernético, disposiciones que provocarían un quebrantamiento del Principio de Neutralidad en su vertiente intersectorial; Por tanto, nos mostramos abiertamente en contra al régimen regulador implantado por la Directiva 2002/38/CE y por el Reglamento 792/2002 y entendemos que debe ser sustituido. La vigencia temporal del nuevo régimen hasta 30 de junio de 2006, y el mandato a la Comisión y al Consejo Europeo para que realicen un informe y evalúen el éxito del modelo implantado, nos indican que, ni mucho menos, se ha cerrado definitivamente en Europa el modelo de tributación en el IVA del comercio electrónico directo.

Por ello, desde aquí defendemos que la futura revisión busque una adaptación del régimen que sea complaciente con el Principio de Neutralidad intersectorial, y para ello, las instituciones europeas deberán abordar el problema calificadorio inicial de las operaciones, tanto con productos tangibles que se desmaterializan para ser transmitidos *on line*, como con servicios tradicionales que pueden ser prestados vía electrónica.

Las alternativas posibles para igualar fiscalmente ambos grupos de actividades, tradicionales y electrónicas, pasarían por:

- a) Calificar la operación que versa sobre bienes digitalizados como entrega de bienes, y de igual modo mantener la calificación tradicional de las prestaciones que ahora pueden ser prestadas vía electrónica, con lo que ambos grupos de operaciones coincidirían.

De optar por esta vía, sería necesaria una reforma del concepto de entrega de bienes para dar cabida a los productos digitalizables, tal vez como una excepción a la regla general de corporalidad de los bienes, o quizás, en base a la ficción legal, de considerarlos bienes corporales ¹³⁴. De igual modo, también habría que revisar el nuevo régimen de liquidación e ingreso para los «bienes» suministrados *on line* procedentes de un territorio tercero, ya que el sistema de las importaciones basado en el régimen aduanero resultaría inviable. Además, de nuevo se reabriría el debate sobre el tratamiento aduanero de estos productos, y la exacción de derechos arancelarios.

- b) Crear una tercera categoría de operaciones, junto con las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, constituida por los productos digitalizables, que aplicaría un régimen jurídico especial y unívoco para las ventas electrónicas y tradicionales de este tipo de productos ¹³⁵. Este listado de productos debería quedar abierto, o en caso contrario, sometido a revisiones periódicas, para incorporar nuevas variantes fruto del desarrollo tecnológico y comercial.
- c) Los productos transmitidos por vía electrónica fuesen considerados como prestación de servicios electrónicos. En este caso, la calificación inicial difiere, y para eliminar las consecuencias distorsionadoras de ésta, se tendrían que acercar con reglas especiales los regímenes previstos para ambos grupos de operaciones, lo que implica a su vez que deje de tener sentido, al menos para este tipo de productos, la calificación previa. Aunque se calificasen de forma diferente los productos digitalizables dependiendo del formato en el que se comercializasen, la opción elegida, respetuosa con el Principio de neutralidad, reconduciría el régimen fiscal previsto para que ambos regímenes coincidieran sustancialmente.

Cualquiera de las tres opciones podría tomarse como punto de partida en el modelo que plantearemos, si bien no cabe duda que la más compleja de regular sería esta última. No obstante, con independencia del camino seguido, el resultado final debe ser que materias como exenciones, tipos impositivos o reglas de localización, contemplen un tratamiento igualitario, con independencia de que la actividad se realice electrónicamente o a través de los cauces tradicionales.

Todo ello no supondría que actividades radicalmente opuestas, que fuesen prestadas vía electrónica, como la prestación de un servicio médico o la transmisión de un libro, debiesen quedar sometidas a un régimen fiscal idéntico. El sustento de esta consideración descansa en el mayor peso que otorgamos a la naturaleza tradicional del producto, donde radica su esencia, sobre su naturaleza electrónica, absolutamente instrumental y accesoria; y es que, en definitiva, el adquirente no deja de comprar música, un libro, una revista, fotos, una película, recibir un servicio médico, financiero, telefónico, de televisión, de consulta de bases de datos, etc., con independencia del formato, tradicional o electrónico, en que lo haga.

Por tanto, prevalecerá la naturaleza de las actividades que motivaron que los Estados miembros decidiesen aplicarles tipos reducidos, o estableciesen una exención limitada, lo que permitiría que los Estados gravasen de forma distinta transmisiones electrónicas cuya naturaleza esencial sea distinta. En consecuencia, abandonaríamos la idea de un régimen fiscal uniforme para todas las actividades prestadas vía electrónica.

5.2. Revitalización del proceso armonizador del IVA. La unificación fiscal de los productos digitalizables.

El nuevo marco fiscal de los servicios prestados vía electrónica también provoca problemas de Neutralidad entre operadores comunitarios *on line* y *off line* en sus ventas intracomunitarias de productos digitalizables. Cuando éstos se comercialicen mediante formato tangible, si se cumplen

los requisitos previstos en la normativa, el operador tradicional podrá acogerse al régimen de las ventas a distancia. En estos casos, aquellos operadores comunitarios sometidos a este régimen, que opten voluntariamente o de forma obligada por tributar en destino, tendrán un régimen diferenciado respecto a los prestadores de servicios electrónicos intracomunitarios, que siempre localizarán sus prestaciones comunitarias en el lugar de establecimiento del prestador.

La localización en origen de las prestaciones intracomunitarias de servicios electrónicos a particulares, realizadas por sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, también provoca una vulneración del Principio de Neutralidad, en su vertiente espacial.

Por un lado, entre los propios prestadores comunitarios localizados en jurisdicciones distintas, ya que al aplicar cada una de ellas tipos impositivos diferenciados, se producirá una distorsión fiscal a la libre competencia, que en algunos casos podrá llegar hasta el diez por ciento del valor de la base.

Por otro, entre operadores establecidos y no establecidos en territorio comunitario, ya que mientras que los primeros localizarán todas sus prestaciones comunitarias en la jurisdicción donde se encuentren establecidos, los segundos lo harán en cada Estado de consumo, con independencia de que en el supuesto de que se acogiesen al régimen especial de las ventas electrónicas presentasen todas sus declaraciones fiscales ante el Estado de registro elegido.

La génesis de todos estos problemas arranca de la insuficiente armonización comunitaria del IVA, especialmente en materia de tipos. Para evitar distorsiones fiscales en el mercado, se instauró el Principio de tributación en destino en las ventas intracomunitarias a particulares, y como forma de disminución de los costes de cumplimiento, el régimen especial de las ventas a distancia. Además, como consecuencia, si se aplica en algún sector concreto el Principio de tributación en origen, como ocurre en las prestaciones electrónicas intracomunitarias a particulares, automáticamente surgen discriminaciones entre los operadores situados en distintos Estados miembros, al someter todas sus ventas a regímenes distintos. Por último, la diferencia de trato también se pone de manifiesto respecto a los operadores no establecidos que, insistimos, tendrán que agrupar sus ventas por Estados, para aplicar la normativa del lugar de destino.

La solución que planteamos en nuestra propuesta pasaría por una revitalización general del proceso de armonización del IVA, destinada en última instancia a aplicar de forma genérica el Principio de tributación ¹³⁶, a superar el régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias y a conseguir un auténtico mercado interior ¹³⁷. Como consecuencia, se eliminaría el régimen de las ventas a distancia, que como señalamos, ha fracasado y se encuentra avocado a su desaparición.

Somos conscientes de las dificultades políticas que entraña el proceso armonizador del impuesto, pero su avance resulta imprescindible para obtener un marco jurídico respetuoso con el Principio de Neutralidad, tanto en vertiente intersectorial como espacial, al menos para los productos digitalizables; para ellos, incluso, se debería marcar un objetivo más ambicioso, como la fijación de un régimen fiscal unificado, especialmente en materia de tipos, en toda la Unión Europea. Pese a que

desde un primer momento se optó por un proceso de armonización, que no de unificación, el fenómeno del comercio electrónico directo debería replantear este objetivo para los productos digitalizables, ya que su comercialización electrónica dota de transparencia y elimina la segmentación del mercado comunitario, por lo que las diferencias de tipos impositivos acentúan el efecto de la distorsión.

Si a corto plazo las barreras para conseguir un alto grado de armonización fiscal a nivel general no se pueden superar, el proceso podría llevarse a cabo de forma selectiva, de manera que, inicialmente, se avanzase más en la armonización de los productos que al aplicar el principio de tributación en origen puedan verse sometidos a un mayor falseamiento de la competencia, como ocurre en las operaciones de comercio electrónico directo.

5.3. Programa informático de cumplimiento.

Siguiendo las recomendaciones de la OCDE y de la UE, consideramos oportuno aplicar el Principio de tributación en destino en las ventas transfronterizas B2C realizadas a través de comercio electrónico directo, con independencia de quién sea el sujeto pasivo, de manera similar al régimen previsto para las entregas de bienes transfronterizas.

Pero si el Principio de tributación en destino en estas operaciones fuese asumido por la mayor parte de jurisdicciones fiscales existentes, el modelo mundial de la imposición indirecta en el comercio electrónico sería difícilmente viable, ya que los operadores electrónicos tendrían que conocer y aplicar el régimen jurídico de todas las jurisdicciones en las que realizasen ventas; ventas que podrían encontrarse diseminadas a lo largo de todo el planeta, máxime cuando cualquier persona, con independencia de su domicilio o residencia, puede ser un potencial comprador en este tipo de actividad comercial.

Para solucionar esta cuestión, resulta absolutamente imprescindible que los operadores que realicen este tipo de prestaciones vía electrónica dispusiesen de instrumentos informáticos que les permitan calcular el gravamen que recae en el lugar de consumo, atendiendo a la normativa vigente en esa jurisdicción.

Para ello sería necesario una previa catalogación universal de productos, de manera que cada uno estuviese asociado con un código. Compartimos la propuesta del informe del grupo consultivo técnico (TAG) de tecnología de la OCDE que proponía seguir la Clasificación de productos de Naciones Unidas (UNCPC) ¹³⁸. Sobre cada uno de estos códigos, cada jurisdicción aplicaría sus exenciones o tipos impositivos.

El programa informático debería incorporar una base de datos que contenga el listado de catalogación universal de los productos y los regímenes fiscales de la imposición sobre el consumo de todas las jurisdicciones del planeta. Este software debería determinar el impuesto devengado en cada operación atendiendo al lugar de consumo y del servicio electrónico prestado ¹³⁹, de manera que para obtener la cuota devengada sólo fuese necesario suministrarle al programa los siguientes datos:

- a) Código del producto vendido;
- b) Precio de venta;
- c) Jurisdicción de consumo;
- d) Estatus del comprador.

Entendemos que el desarrollo de este software y sus actualizaciones deben ser financiadas por los Estados, siendo de distribución gratuita. Para facilitar el acceso al programa, podría quedar disponible en una o varias páginas web de Internet, de manera que a través de una simple descarga electrónica se pudiese disponer del mismo.

La responsabilidad del diseño inicial y las actualizaciones periódicas del software, debido al carácter mundial de la información necesaria, entendemos que debería recaer sobre instituciones supranacionales como la OCDE o la ONU, si bien el desarrollo real del trabajo podría derivarlo al sector privado¹⁴⁰. Los Estados miembros quedarían obligados a comunicar periódicamente las modificaciones fiscales introducidas en su normativa a la entidad encargada de las actualizaciones, que en base a éstas, revisaría el programa, que de nuevo quedaría expuesto en Internet para su descarga pública.

Con esta medida, en caso de que se extendiese el Principio de tributación en destino en las operaciones internacionales, los costes de cumplimiento de los obligados tributarios se minimizarían, haciendo operativo el modelo.

5.4. Los nuevos obligados tributarios.

Hemos indicado que el auténtico ataque a la línea de flotación del modelo implantado con la Directiva 2002/38/CE y el Reglamento 792/2002, se dirige a su marcado carácter voluntarista. El prestador no establecido de servicios electrónicos se convierte en obligado tributario en las operaciones B2C y esto, al margen de la extremada dificultad de las tareas de inspección y control previas de los órganos administrativos, plantea serios problemas para la Administración en caso de incumplimiento de las obligaciones contraídas, al estar el sujeto pasivo y sus bienes en otra jurisdicción.

En caso de detección de incumplimiento de las obligaciones fiscales del vendedor no comunitario, sería la Administración correspondiente a su jurisdicción la que podría dirigirse contra el mismo, quedando la del Estado de destino en segundo plano. Sin embargo, como señala TAYLOR¹⁴¹, el Estado del vendedor no estará interesado en colaborar con la jurisdicción de destino, sino todo lo contrario, ya que cuanto mayor sea la facturación de los vendedores establecidos, mayor será la recaudación en el Estado de origen por el impuesto sobre el beneficio y, también, ante el incremento de plantilla, por las cotizaciones de los trabajadores y las disminuciones en las prestaciones sociales por desempleo.

Por tanto, la solución institucional sólo será viable si el Estado de origen tiene algún incentivo para dirigirse contra el vendedor y exigirle el pago de la deuda contraída en el Estado de destino, como el reparto de la base tributaria, ya que en caso contrario difícilmente invertirá recursos propios en hacer efectivo el pago de esa deuda que no le pertenece y que, indirectamente, provocará una disminución de la recaudación propia por otros conceptos ¹⁴².

Sin embargo, no nos mostramos partidarios de un reparto de la base tributaria entre el Estado de origen y destino. La tributación sobre el consumo es un mecanismo para recaudar ingresos en aquellos Estados donde efectivamente se llevan a cabo y sirve como contrapeso a los ingresos que se obtienen en la jurisdicción de origen por el impuesto sobre el beneficio y por las cotizaciones de los trabajadores. Por tanto una medida de este tipo descompensaría este equilibrio en favor de los países exportadores, que el caso de comercio electrónico, equivale a decir principalmente EE.UU., en detrimento del resto de Estados.

Entendemos que la solución debe pasar por convertir en obligados tributarios a las entidades emisoras del instrumento de pago utilizado ¹⁴³. En el comercio electrónico directo el vendedor transmite el servicio electrónico en tiempo real, por lo que necesita tener constatación de forma previa a la transmisión de que el cliente podrá hacer frente a la obligación de pago contraída, circunstancia que sólo es posible cuando se utiliza como medio de pago la tarjeta tradicional o alguna de las numerosas modalidades que permiten los nuevos instrumentos electrónicos ¹⁴⁴. Por tanto, nos estamos refiriendo a la entidad emisora de la tarjeta de crédito o débito o del dinero electrónico, dependiendo de la modalidad de pago elegida.

Respecto a la naturaleza tributaria de los nuevos obligados, creemos que nuestro Ordenamiento es lo suficientemente rico y que prevé distintas figuras subjetivas que pueden intervenir en la relación jurídico-tributaria, que perfectamente podrían ser aplicables a éstos. Desde estas líneas ponderamos dos posiciones subjetivas que solventarían con éxito el nuevo estatus de las entidades emisoras de los instrumentos de pago: Sustitutos tributarios con repercusión o retenedores. Cualquiera de estas soluciones, al convertirlos directamente en obligados a realizar el ingreso de la cuota o de la retención en la Hacienda posibilitaría que ésta pudiera dirigirse contra ellos en caso de incumplimiento, y aseguraría la recaudación en todas aquellas operaciones en las que intervinieran, sin quedar a expensas del cumplimiento de nuestra normativa por parte de los operadores no establecidos en territorio comunitario.

Sin adoptar una postura rígida y cerrada, quizá nos decantamos por atribuirles la condición de retenedores frente a la de sustitutos tributarios con repercusión. Otorgándoles la condición de retenedores a las entidades emisoras de los instrumentos de pago, el escenario resultaría más clarificador. El prestador del servicio quedaría obligado como sujeto pasivo contribuyente a repercutir en factura el IVA devengado, pero sólo lo exigiría al adquirente cuando no interviniese una entidad emisora del instrumento de pago. Si nace la obligación de retener e ingresar por parte de esta entidad, el sujeto pasivo contribuyente en su declaración de IVA minoraría el IVA devengado en sus actividades, cobrado directamente por él o por el retenedor, con una deducción por retenciones soportadas.

Además, también resultará idónea esta opción para los supuestos en los que el medio de pago es el dinero electrónico, como posteriormente veremos.

Pero para una mejor comprensión y aclaración de la propuesta que planteamos debemos abordar varios aspectos. En primer lugar, y pese a su obviedad, hacer notar que el software desarrollado para la determinación del impuesto debería estar tanto en poder de las entidades emisoras de los instrumentos de pago como del vendedor. Además la propia página web del vendedor debería incorporar un campo a rellenar por el comprador, en el que introduciendo su jurisdicción de residencia automáticamente se calculase el precio final del producto susceptible de compra, incluido el impuesto.

En segundo lugar, y en el caso de que el medio de pago utilizado fuese una tarjeta de crédito o de débito, las entidades emisoras de las mismas, como nuevos obligados tributarios, tendrían que distinguir cuándo el pago corresponde a una operación de compraventa tradicional en un establecimiento físico o a una operación de comercio electrónico. La solución técnica a este problema no resulta excesivamente compleja, ya que el criterio para distinguir una de otra sería que se hubiese utilizado un Terminal Punto de Venta (TPV) corporal (cuando la compra se realiza en un establecimiento físico del vendedor) o un lector virtual de la tarjeta, aplicable en las distintas modalidades de ventas a distancia.

En tercer lugar, afirmar que los nuevos obligados tributarios adquirirían esta obligación tanto en las operaciones de comercio electrónico directo como indirecto. El motivo es de carácter puramente pragmático, ya que los mismos podrían encontrar serias dificultades para distinguir cuándo se trata de una u otra operación, por lo que les resultaría imposible determinar con exactitud su condición de obligados en caso de que estableciésemos alguna distinción en base a este criterio.

Esta nota, unida a la anterior, nos llevaría a plantearnos extender este modelo no sólo a operaciones de comercio electrónico, sino a todas aquellas realizadas a distancia que utilicen este instrumento como medio de pago (por ejemplo, las ventas por televisión, por teléfono, por catálogo y comercio electrónico). Sin embargo, antes de extender esta medida a todas las ventas a distancia que utilicen este medio de pago, se debería estudiar en profundidad las condiciones técnicas de la transmisión de datos para conocer si la entidad emisora del medio de pago podría discriminar si la venta a distancia se produce a través de comercio electrónico o bien, mediante el resto de canales.

Se podrían plantear problemas de doble imposición en las operaciones de comercio electrónico indirecto de bienes tangibles cuando los mismos procediesen de territorios terceros a efectos del IVA, susceptibles de control aduanero. La entidad emisora del instrumento de pago puede retener el IVA y, de nuevo, se puede exaccionar en aduana al importar la mercancía. La solución a este problema tampoco presenta excesivas complicaciones, ya que en base a la configuración del modelo, el prestador del servicio por vía electrónica podría deducir en su declaración tanto la retención, como el IVA soportado en la importación, siempre que hubiese sido él el importador, recuperando vía devolución el gravamen indebido.

Otra alternativa pasaría por establecer una exención técnica sobre estas importaciones. En este caso resulta de todo punto necesario identificar cada una de las operaciones que se han visto sometidas a retención por la entidad emisora de la tarjeta de crédito, para evitar supuestos de fraude. Para ello, sería necesario que existiese un número de identificación de la operación, exclusivo y específico, que fuese facilitado a la Administración, para que ésta tuviese constancia que ese producto ya ha sido gravado previamente a la entrada en su territorio. El número de identificación de la operación debería contener distintos grupos de dígitos que identificasen además de la operación en sí, algunos caracteres de la misma, como el tipo de producto objeto de comercio y las partes –comprador y vendedor–. (Por ejem.: Dígitos específicos de la operación + número de catalogación producto + NIF vendedor + NIF comprador).

Por último, el mandato que realiza la Directiva 2002/38/CE y el Reglamento 792/2002 a los Estados miembros para que posibilitaran al operador la comprobación en línea de la información suministrada por el comprador, debería hacerse extensible a los nuevos obligados tributarios que planteamos, quienes deberían verificar sólo dos datos, localización y estatus del cliente. Cuando el titular de la tarjeta la solicitase y posteriormente suscribiese el contrato con la entidad emisora, debería haberle facilitado a ésta dicha información. Por tanto, la entidad emisora debería comprobar la veracidad de esos datos en el momento de efectuarse el pago, para aplicar correctamente el modelo planteado.

Pero al margen de su naturaleza jurídica subjetiva, nos inclinamos por incorporar a nuevos obligados tributarios en la relación jurídico-tributaria, principalmente por varias razones:

- 1) Estas compañías están acostumbradas a tratar con multitud de flujos financieros, por lo que el esfuerzo requerido para implementar este sistema no sería excesivo. Pese a ello, se podría estudiar el hecho de que recibiesen una cuantía por los costes de cumplimiento –aplicación, recaudación e ingreso en todas las jurisdicciones del mundo– venciendo con ello el fuerte rechazo que inicialmente pueden mostrar.
- 2) Al establecerse el Principio de tributación en destino, este modelo se podría aplicar a todas las ventas B2C de comercio electrónico directo con independencia de su naturaleza interior, intracomunitaria o transfronteriza. Si se siguiese esta opción, resultaría indiferente para los nuevos obligados tributarios el lugar del establecimiento del vendedor, simplificando la normativa ¹⁴⁵.
- 3) Esta medida solucionaría el principal problema que se plantea en la propuesta institucional: el marcado carácter voluntarista, que derivaría en problemas de incumplimiento difíciles de solucionar cuando el obligado tributario se encontrase localizado en otra jurisdicción. El motivo es que las compañías, emisoras del instrumento de pago suelen formar parte de grupos multinacionales establecidos en casi todo el planeta, por lo que al atribuirle el nuevo estatus que le asignamos en nuestra propuesta, estamos localizando bajo la jurisdicción del Estado de destino a estos obligados tributarios, salvando el mayor problema que plantea la Directiva 2002/38/CE y que incitaba a la defraudación.

Bien es cierto que en aquellos casos en los que no intervenga esta figura subjetiva en la operación de comercio electrónico, nuestro modelo se derivaría a la propuesta institucional, convirtiéndose al prestador en el obligado principal, adoleciendo de nuevo de voluntarista. Sin embargo, y al menos de momento, se aseguraría casi la totalidad del IVA devengado, ya que el mayor número de las operaciones comerciales realizadas en la Red utilizan la tarjeta de crédito o débito como medio de pago, por lo que serían susceptibles de retención.

Las ventajas del modelo propuesto respecto a la propuesta institucional resultan evidentes. Sin embargo, somos conscientes que también tiene algunos puntos débiles que pasamos a comentar:

Por un lado, podría provocar que proliferasen entidades emisoras de tarjetas de pago en paraísos fiscales que, incluso, operasen con bancos establecidos allí, para escapar a esta obligación. La solución a este problema no resulta sencilla, y podría pasar por evaluar el establecimiento de un nuevo tributo en el ámbito comunitario, pero consensuado y con aspiración de extensión al mayor número de jurisdicciones, que gravase los flujos financieros que no se destinasen a financiar inversiones con paraísos fiscales o con Estados que no estableciesen una figura tributaria similar a ésta, ya que podrían ser utilizados como puente para hacer llegar fondos a áreas de baja o nula intensidad tributaria. Pese a que esta medida puede ser considerada como contraria a la tendencia de libre circulación de capitales a nivel mundial, no debemos olvidar que los paraísos fiscales suponen un grave peligro para las arcas públicas de los Estados con sistemas tributarios avanzados, en la medida en que atraen capital que escapa a los impuestos que gravan sus rentas, lo que supone que éstos tengan que hacer tributar en mayor medida rentas menos móviles como las procedentes de trabajo o de la titularidad de bienes inmuebles. Una medida como la anterior desincentivaría estas actuaciones fraudulentas al perder atractivo estas áreas para el ahorrador. Por otro lado, si existe un consenso internacional sobre su implantación, su repercusión sólo quedaría limitada a flujos procedentes o con destino a paraísos fiscales, con lo que la mayor parte de los Estados se mostrarían favorables a esta medida.

Un segundo problema es que se presenten supuestos en los que un sujeto sea considerado como residente en varios Estados, reclamando cada uno de ellos a la entidad financiera la aplicación de su normativa y la recaudación correspondiente, produciéndose supuestos de doble o múltiple imposición. En estos casos, sería necesario que los Estados en conflicto llegasen a un acuerdo para evitar estas situaciones, pudiéndose incorporar en los acuerdos firmados por los Estados para evitar la doble imposición en la fiscalidad directa, una cláusula que estableciese para estos supuestos unos criterios jerarquizados que determinasen la jurisdicción competente.

Por último, en el debe de nuestra propuesta debemos apuntar que la solución al carácter voluntarista del modelo institucional no podrá ser salvada para operaciones en las que se utilicen ciertos medios de pago que no requieran actuación directa de las entidades financieras, como el dinero electrónico anónimo.

5.4.1. Las entidades emisoras de las tarjetas de pago tradicionales.

En la inmensa mayoría de las operaciones de comercio electrónico directo, el cliente utiliza como instrumento de pago su tarjeta de crédito o débito tradicional. La diferencia entre la utilización de este medio de pago en las ventas en establecimientos físicos y su uso en el comercio electrónico estriba en que al no existir un encuentro físico de las partes, el adquirente no le puede entregar en mano la tarjeta al vendedor, y en consecuencia, éste no puede utilizar el TPV que tiene instalado en su establecimiento, conectado electrónicamente mediante redes cerradas y de gran seguridad con la pasarela de pagos, que a su vez se conecta con la entidad emisora de la tarjeta (normalmente el banco del cliente) para solicitar autorización de la operación. Esta cuestión se articula de forma diferente en Internet, al no poder disponer el vendedor físicamente de la tarjeta del comprador. Al estar interconectados todos los operadores a través de redes directamente, cuando el vendedor reciba la orden de compra del adquirente con los datos de su tarjeta de pago, la reenviará al circuito financiero sin necesidad del TPV.

Sin embargo, existen dos riesgos asociados al uso de las tarjetas por Internet. Por un lado, al ser una red abierta, existe la posibilidad de que durante el trayecto de los datos confidenciales del comprador, transmitidos desde su equipo hasta el del vendedor, y desde éste hasta el circuito financiero, sean interceptados por terceros. Por otro, derivado del desconocimiento físico del vendedor cibernético, el hecho de que éste sea un estafador y que tras su apariencia digital no se esconda una empresa real y, de igual modo, que el titular de la tarjeta no coincida con el usuario ¹⁴⁶.

Para solucionar estos problemas, utilizando instrumentos basados en la criptografía, se han articulado varias soluciones que hacen seguras estas transacciones. Inicialmente se popularizó el protocolo SSL (*Security Socket Layer*) ¹⁴⁷, aunque éste sólo resolvía el primer problema, ya que garantiza integridad y confidencialidad en la transmisión al encriptar la información, pero al no utilizar certificados digitales (son opcionales) ni firma electrónica avanzada, no garantiza autenticidad y no repudio en origen. El vendedor desencriptaría la información y tendría constancia del número de tarjeta del comprador y el resto de sus datos, que en última instancia se comunicaría a la entidad emisora de la tarjeta para autorizar el pago.

Todos los caracteres anteriormente reivindicados se consiguen con el protocolo SET (*Secure electronic transaction*) ¹⁴⁸, que sí está diseñado específicamente para los pagos en Internet, y que para lograrlo utiliza certificados digitales y un sistema de firma electrónica avanzada. Sin adentrarnos en las complejidades técnicas del sistema (sistema híbrido de encriptación simétrico y asimétrico-firma dual) ¹⁴⁹, resulta obligado, como veremos a continuación, detenernos en los caracteres de seguridad que otorga a la operación. Y es que este sistema no sólo está diseñado para autenticar a las partes intervinientes, garantizar la integridad del mensaje y la no posibilidad de repudio del uso de la tarjeta por el comprador, sino que además la confidencialidad es extrema. Por un lado, el vendedor sólo tiene acceso a la información sobre el pedido del comprador, pero no puede descifrar los datos confidenciales de su tarjeta. Por otro, consigue que tanto la pasarela de pagos como la entidad emisora sólo conozcan estos datos, desconociendo la naturaleza de la compra. En definitiva, introduce una dosis de anonimato muy elevada a la operación, lo que incide directamente sobre la propuesta que formularemos.

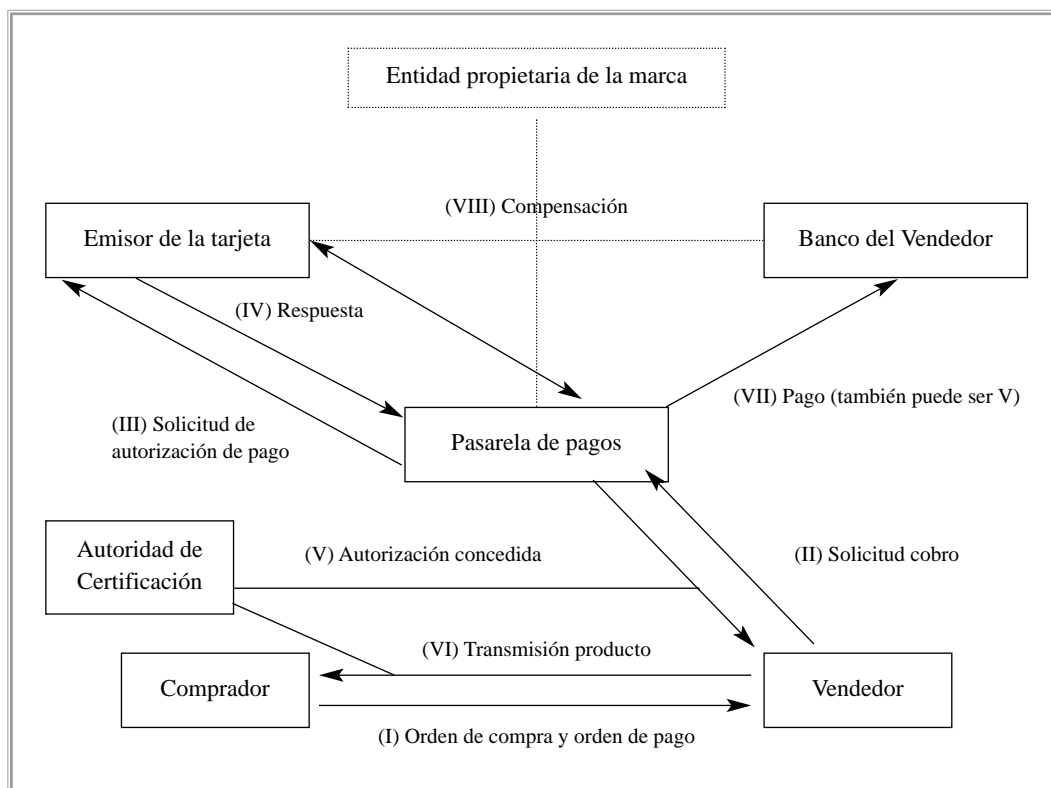


Figura I. Comercio electrónico. Medio de pago con Tarjeta tradicional protocolo SET.

Una vez expuestas estas notas sobre el pago mediante las tarjetas tradicionales, retomamos la propuesta planteada: convertir a las entidades emisoras del instrumento de pago en el comercio electrónico directo B2C, en este caso las entidades que emiten las tarjetas tradicionales, en obligados tributarios, recaudando e ingresando la cuantía devengada, vía retención, en la jurisdicción de destino ¹⁵⁰. Para ello sería necesario que el vendedor, cuando se dirigiese a la entidad para reclamarle el cobro de la venta, comunicase junto con el número de tarjeta del comprador, el código universal del servicio electrónico vendido. Éste le serviría para que la entidad financiera, a través del programa informático, determinase la retención, que podría estar condicionada por la existencia de alguna exención a la operación o por el tipo de gravamen aplicable.

Las transacciones pagadas mediante tarjetas tradicionales que utilizan el sistema SET, provocarían problemas para la implementación del modelo, ya que la empresa emisora de la tarjeta de pago no tendría constancia del tipo de producto adquirido, debido a ese carácter de confidencialidad tan acentuado que imprime el protocolo. Los Estados se encuentran ante la disyuntiva de apostar por el desarrollo del comercio electrónico, dotando de alto grado de anonimato las transacciones que se realicen, o si por el contrario, deciden asegurar las bases que se devengan, para lo cual los sistemas

como el SET deben limitar ese grado de confidencialidad, posibilitando que el código de catalogación del producto sea conocido por la entidad emisora del instrumento de pago, para poder aplicar correctamente el régimen jurídico del impuesto.

Por último, para solucionar supuestos en los que la entidad emisora de la tarjeta de pago tradicional no se encontrase establecida en territorio interior, podría estudiarse la posibilidad de convertir en obligado tributario a la entidad propietaria de la marca de la tarjeta, normalmente con implantación mundial ¹⁵¹. Incluso podría plantearse la introducción de una figura afín al responsable solidario para este supuesto.

5.4.2. Las entidades emisoras de otros instrumentos electrónicos de pago. El dinero electrónico.

Pese a que en la actualidad el porcentaje de usuarios del comercio electrónico que utiliza este medio de pago es muy escaso ¹⁵², en un futuro se podría invertir esta situación ¹⁵³, por lo que debemos tenerlos en cuenta en el modelo propuesto.

El dinero no tendría valor si no se extendiese la confianza por parte del receptor del mismo de que la entidad emisora es solvente y es que la acuñación de moneda no es más que la imposición de un sello o firma distintivo por parte del Estado sobre papel o metal. De igual modo, los medios de pago equivalentes como el cheque o la letra de cambio se fundamentan en esta idea, y como consecuencia de la traslación de este concepto al ciberespacio apareció el dinero electrónico. Basándose en la reconocida solvencia de ciertas instituciones, se ideó un mecanismo para que éstas acuñaran dinero digital. Si se toma una cadena arbitraria de bits, una entidad de reconocida solvencia la firma digitalmente, por ejemplo una institución financiera, y se entrega a un usuario, éste podría utilizarlo a modo de dinero para intercambiarlo con otras personas. En cualquier momento esas personas podrían presentarlo a la entidad firmante, ésta reconocería la autoría digital de la firma y la aceptaría como si de un cheque o una letra de cambio se tratase ¹⁵⁴.

El dinero electrónico nació para sustituir a la tarjeta tradicional como medio de pago en compras de escaso valor, en las que las comisiones cobradas al vendedor pueden ser muy elevadas, encareciendo ostensiblemente el precio del servicio prestado vía electrónica y haciendo poco competitivo este medio de pago.

Pero para definir el concepto de dinero electrónico, acudimos al Considerando tercero de la Directiva Comunitaria 2000/46/CE ¹⁵⁵, que señala que: «A efectos de la presente Directiva, se considerará el dinero electrónico como un substitutivo electrónico de las monedas y los billetes de banco, almacenado en un soporte electrónico como, por ejemplo, una tarjeta inteligente o la memoria de un ordenador y que, en general, está pensado para efectuar pagos electrónicos de cuantía limitada». En su artículo 2.3.b) lo vuelve a definir como «un valor monetario representado por un crédito exigible a su emisor: 1. Almacenado en un soporte electrónico; 2. emitido al recibir fondos de un importe cuyo valor no será inferior al valor monetario emitido, aceptado como medio de pago por empresas distinta del emisor» ¹⁵⁶.

Por tanto, atendiendo al soporte electrónico, podemos distinguir entre dos grupos de modalidades de dinero electrónico: a) Los sistemas de dinero de la red, que se basan únicamente en programas de ordenador, b) y las tarjetas virtuales que incorporan junto con el programa un hardware específicamente diseñado para su utilización (tarjeta y lector de la misma incorporado en el equipo del usuario).

Sin embargo, lo auténticamente relevante a efectos de la implantación de nuestra propuesta es que en gran parte de modalidades de dinero electrónico, el potencial deudor está en posesión electrónica de medios de pago con anterioridad a la perfección del contrato del que derivaba su condición real de deudor ¹⁵⁷, por lo que el emisor del instrumento de pago desconoce cuál es el producto que adquirirá con el mismo ¹⁵⁸, por lo que surge un problema a la hora de trasladar el modelo propuesto. El emisor conocerá la identidad del adquirente, y por tanto, podrá comprobar su residencia, pero no sabrá qué tipo de productos comprará electrónicamente con el dinero electrónico emitido, y por tanto, si la operación quedaría sometida a exención o a un tipo de gravamen distinto del general.

En estos casos, abogamos por una retención del IVA al tipo general en el momento en el que la entidad emisora del dinero electrónico le canjea al cliente éste por dinero tradicional. En ese instante se le descontaría de la cuantía del dinero electrónico recibido, la parte correspondiente al IVA, aplicado al tipo general del Estado de residencia fiscal del cliente como referencia para cuantificar la retención. Para ello sólo necesitará comprobar, aparte de la propia residencia fiscal, su condición o no de sujeto pasivo, acudiendo de nuevo a los mecanismos de comprobación expuestos.

Será necesario que quede gravado en el dinero electrónico del cliente la retención provisional aplicada, así como la cuantía de la misma que se atribuye a cada unidad monetaria de dinero electrónico y por tanto, a la cuantía entregada en una operación de compraventa ¹⁵⁹. El vendedor, al recibir ese dinero electrónico como medio de pago, recibiría también comunicación de la cantidad retenida provisionalmente correspondiente al mismo, y este justificante le permitiría deducirse en cuota la misma.

Si el dinero electrónico no fuese consumido por el cliente, el comprador podría dirigirse contra la misma entidad emisora para pedir la devolución de las cantidades que, de forma provisional, fueron indebidamente retenidas. Ésta le devolvería en moneda de uso corriente el dinero electrónico no consumido, como el IVA devengado provisionalmente que le correspondiese al mismo, quedando constancia en su registro de la devolución como prueba frente a la Administración ¹⁶⁰.

Para los problemas señalados con anterioridad de doble imposición en las operaciones de comercio electrónico que versen sobre bienes tangibles cuando los mismos procediesen de territorios terceros, susceptibles de control aduanero, sólo sería válida la primera de las soluciones propuestas. El prestador del servicio por vía electrónica podría deducir en su declaración tanto la retención, como el IVA soportado en la importación, recuperando vía devolución el gravamen indebido. Sin embargo, no sería conveniente articular un mecanismo de exención técnica a la importación, ya que difícilmente la Administración podría asociar la mercancía con la retención, para asegurarse de que se ha recaudado previamente el IVA, vía retención.

Debemos hacer notar que el modelo especial de exacción propuesto para este dinero electrónico tiene un inconveniente y es que sólo gravaría la primera transacción realizada. Si los caracteres del medio de pago posibilitaran que el vendedor pudiera utilizar el dinero electrónico percibido como una «letra de cambio», endosándolo para hacer frente a sus pagos, por ejemplo a sus trabajadores, y éstos siguiesen utilizándolo para realizar compras sin que lo canjeasen por dinero tradicional, las siguientes operaciones deberían quedar sometidas a las reglas generales del impuesto. Por tanto, el dinero electrónico debería contener un indicador que hiciese saber al segundo vendedor y sucesivos que la venta no ha sido retenida.

Un segundo problema que plantea esta alternativa es que determinadas modalidades de dinero electrónico facultan al titular para realizar pagos fuera de la Red ¹⁶¹. En estos supuestos, en caso de que el soporte utilizara programas autónomos para estas modalidades de pago diferenciadas, tendría que aplicar el modelo propuesto sobre las recargas que se realizase en el monedero electrónico, mientras que las que realizase sobre los otros seguirían el sistema tradicional. Cuando el mismo monedero digital sirva para recibir prestaciones *on line* y *off line*, el sujeto quedaría en principio doblemente gravado. Para evitarlo, se aplicaría el mecanismo anteriormente expuesto para la devolución del IVA provisionalmente liquidado por la adquisición del dinero electrónico.

La implantación de esta propuesta en este punto requiere un debate previo sobre el anonimato en las operaciones comerciales en Internet. Por una parte, el anonimato constituye un valor socialmente apreciado y jurídicamente tutelado por la legislación sobre privacidad de datos, al margen de un incentivo para el desarrollo del comercio electrónico debido a la fuerte atracción que Internet ejerce sobre las rentas de dudosa procedencia. Por otro, nos encontramos ante la necesidad de combatir fenómenos de criminalidad organizada, blanqueo de dinero y defraudación tributaria, que han encontrado en el anonimato de Internet un poderoso aliado. Ante esta disyuntiva, los Estados deben posicionarse, y en esta línea, el Departamento del Tesoro Norteamericano, ante la proliferación de los casinos virtuales y la utilización de monederos electrónicos y efectivo electrónico, propone establecer una serie de limitaciones en el uso de estos instrumentos de pago en las operaciones de comercio electrónico ¹⁶².

La Unión Europea califica a las entidades emisoras de dinero electrónico como entidades de crédito ¹⁶³, con lo que sería aplicable la normativa sobre blanqueo de capitales y las obligaciones de informar correspondientes ¹⁶⁴. También prevé un límite máximo de dinero electrónico almacenable en el dispositivo electrónico de 150 €, con lo que parece haberse posicionado en una situación intermedia ¹⁶⁵.

Somos conscientes que el escenario tecnológico actual es sumamente volátil, que la validez de propuestas como ésta debe ser revisada caso por caso, y que sería aconsejable hacer una revisión global del modelo a medio plazo. Sin embargo, aun quedando irresolubles los casos de segundas o posteriores transmisiones del dinero electrónico anónimo no canjeado y siendo necesaria una adaptación de los medios existentes en algunas cuestiones tecnológicas, creemos que mejora ostensiblemente la propuesta institucional.

NOTAS

⁶⁵ Siendo significativo el caso de los EE.UU. Pese a que ha sido uno de los países pioneros en la preocupación fiscal que ha ocasionado el comercio electrónico, especialmente en aspectos de imposición directa, tomando parte de forma activa en los trabajos desarrollados por la OCDE, la respuesta normativa desarrollada en esta nación frente al comercio electrónico ha sido distinta a la que hubiese sido deseable atendiendo a los Principios Internacionales fijados en la materia, y en cuyo establecimiento participó activamente EE.UU. Observamos cómo está teniendo serios problemas para seguir una línea coherente, y uno de los motivos que subyace en esta actitud desconcertante es un problema tributario de fondo que sufre este país. Y es que EE.UU. es uno de los pocos países desarrollados que no cuenta con un impuesto nacional sobre las ventas, sino que son los propios Estados los que deciden y organizan la imposición sobre el consumo. No es un impuesto de rango federal, aplicable de forma unitaria en todo el país, sino que en virtud de la décima enmienda de la Constitución de los EE.UU., cuando la potestad originaria respecto a alguna materia no está directamente atribuida al legislador federal y siempre que la propia Constitución no lo prohíba, queda reservada a los Estados, pudiendo ser su configuración diferente en cada uno de ellos. Al no tener el Estado federal atribuida la potestad originaria, han proliferado normativas que regulaban de manera diferente esta figura en los distintos Estados y jurisdicciones locales. Todo esto, unido a la inexistencia de un órgano interestatal que coordine su aplicación, al contrario de lo que ocurre en la Unión Europea con el IVA, ha provocado una amplia gama de modalidades de aplicación, inconexas entre sí, planteando en muchos casos problemas de doble o múltiple imposición o de ausencia de la misma. DUE, J.F. y MIKESELL, J.L., *Sales Taxation: State and Local Structure and Administration*, The Urban Institute Press, Washington D.C., 1995. Resulta muy interesante el cuadro sobre la fiscalidad en Internet en cada uno de los Estados Norteamericanos que tiene como fuente Verter Tax Cybrary –www.vertexinc.com– que reproduce HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio...*, op. cit., págs. 141 y 142.

Además, la Jurisprudencia de la Corte Suprema –«*National Belas Hes, Inc. v. Dept. of Revenue of State of Illinois* (386 U.S. 753, 1967)» y «*Quill Corp. V. North Dakota By and Through Heitkamp* (504 U.S. 298, 1992)», entre otras–, basándose en la ausencia de suficiente presencia física, ha sentenciado que las ventas a distancia queden exentas en los Estados donde la empresa vendedora no se encuentra establecida, lo que podría ser aplicado al comercio electrónico.

Los partidarios de considerar Internet como una zona libre de impuestos han salido, de forma temporal, victoriosos. Esta afirmación queda sustentada en la solución que tomó el Congreso de los EE.UU. mediante la aprobación de la ley denominada *Internet Tax Freedom Act* y que implantó una exención durante tres años (Desde octubre de 1998 hasta octubre de 2001) en la creación de nuevos impuestos por parte de los Estados para gravar este tipo de comercio. Para determinar el marco jurídico a instaurar al término de la situación transitoria creada por la *Internet Tax Freedom Act*, el Congreso de los EE.UU. creó una comisión de estudio sobre el comercio electrónico (ACEC), que realizó un informe que pese a no tener carácter vinculante, ha sido seguido por el legislador americano. Recomendó:

- Continuación de la moratoria existente durante cinco años.
- Durante el nuevo periodo de prórroga de la moratoria propuesto, realizar una revisión de la *Sales and Use Tax* que simplifique la normativa existente, coordine su aplicación en todos los Estados y someta a tributación de igual forma las ventas electrónicas que las realizadas a través de un establecimiento con presencia física, aclarando el controvertido concepto de presencia física suficiente en el comercio electrónico.

⁶⁶ Documento XXI/98/0359 de 3 de abril de 1997 y Comunicación de la Comisión Iniciativa europea de comercio electrónico COM (97) 157 final, de 16 de abril.

⁶⁷ COM (98) 374 final.

⁶⁸ Había sido previamente contemplado por la propia Comisión en COM (97) 157 final y a nivel internacional (como Principio de no discriminación) en la Declaración de Bonn, firmada por 29 países el 6 de junio de 1997, y posteriormente en la Declaración conjunta de la UE y los EE.UU., de 5 de diciembre de 1997.

⁶⁹ La Comisión reitera el criterio inicialmente vertido en COM (97) 157 final, op. cit.

⁷⁰ El padre de esta idea es CORDELL, A. «Taxing the Internet: The Proposal for a bit Tax», *Journal of Internet Banking and Commerce*, 2, 1997.

FALCÓN Y TELLA, R. «Tributación e Internet: aplicación de las reglas generales, con adaptaciones en su caso, como alternativa al bit tax», *Quincena fiscal*, n.º 10, consideraría inconstitucional la introducción de un impuesto de esta naturaleza señalando «Puede ser muy cómodo enfrentarse a la pérdida de recaudación que Internet puede generar a través de un impuesto específico, pero probablemente dicho impuesto resultaría lisa y llanamente inconstitucional, como desde luego lo sería si se basa en el número de bits, tiempo de conexión, u otros criterios similares, totalmente ajenos no sólo a los índices directos de capacidad económica sino incluso al valor del consumo». De igual modo se manifiesta OLIVER CUELLO, R., *Tributación del...*, op. cit., págs. 27 y 28; CAZORLA PRIETO, L.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P., *Los impuestos en...*, op. cit.,

págs. 32, 33 y 34. Estos y otros autores también han argumentado que estas figuras originarían discriminaciones fiscales entre los mismos productos transmitidos *on line* u *off line*, así como problemas de gestión. Así se manifiestan HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio...*, *op. cit.*, págs. 246 y 247. Se recogen a modo de resumen las principales propuestas de nuevas figuras tributarias que se plantearon (Impuesto sobre el módem, impuesto sobre el consumo de teléfono, reparto global según una fórmula preestablecida); La COMISIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, en *Informe de la comisión para...*, *op. cit.*, págs. 201 y 202; CARBAJO VASCO, D., «La administración tributaria y...», *op. cit.*, y en «La fiscalidad y el comercio electrónico...», *op. cit.*, entre otros.

⁷¹ Algo que se ha acordado en el Estado de Massachussets, o a través de la moratoria EE.UU., y que incluso llegó a proponerse en el seno de la UE, a través de propuesta del Comité Económico y Social –renuncia temporal de 3 años a someter a tributación los productos que puedan ser suministrados *on line*, tanto si la distribución se realiza de forma tradicional entregando un bien corporal, como si se lleva a cabo a través de la red, desmaterializando el producto-Dictamen del Comité Económico y Social sobre la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social «Comercio electrónico y fiscalidad indirecta (DO C 407 de 28-12-1998). El propio Comité reconoce de todas formas que no se puede abandonar definitivamente la posibilidad de incidir con la fiscalidad indirecta sobre los bienes transferidos electrónicamente. Por otra parte reconoce igualmente que no existe una definición precisa de los productos que pueden facilitarse por vía electrónica, considerando como único caso evidente los programas informáticos.

⁷² El primer documento que se remite a la OCDE fue la nota preparada por las Administraciones fiscales de EE.UU., Canadá y Australia para la reunión del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, junio de 1996, titulado «*Implications of the Communications Revolution for Tax Policy and Administration*». Posteriormente, y centrándose de nuevo en la fiscalidad la OCDE emitió «*Electronic Commerce: The challenges to tax authorities and taxpayers*». A continuación, en enero de 1997, el Comité de Asuntos Fiscales elaboró otro informe titulado «*The emergence of Electronic Commerce. Overview of OECD's work*» que pese a tener carácter general, es el primer documento que aborda la fiscalidad indirecta con cierta profundidad.

⁷³ COM (2000) 349 final.

⁷⁴ COM (2000) 349 final.

⁷⁵ *Consumption tax aspects of electronic commerce. A report from working party n.º 9 on consumption taxes to the committee on fiscal affairs*, february 2001.

⁷⁶ COM (2000) 349 final.

⁷⁷ Desde la adopción por la Comisión de la Propuesta de Directiva y de Reglamento COM (2000) 349 final, de 7 de junio de 2000, han transcurrido casi dos años hasta que se han aprobado los textos definitivos. A lo largo de este periodo, se han producido cambios significativos que han afectado al contenido e, incluso, al procedimiento de tramitación del Reglamento.

La Comisión hizo la propuesta de Directiva utilizando como fundamento jurídico el artículo 93 del Tratado, aplicable a las disposiciones destinadas a la armonización de los impuestos indirectos, mientras que la propuesta de Reglamento la planteó en base al artículo 95 del Tratado, y ello pese a que el apartado segundo de este artículo señala que éste no se aplicará a las disposiciones fiscales, que seguirían como fundamento el citado artículo 93. La Comisión argumentó que esta exención incluida en el segundo apartado del artículo 95 del Tratado sólo puede excluir la aplicación del primero en los casos en los que las disposiciones fiscales constituyan el objetivo principal de la medida propuesta y, en el caso de la propuesta de Reglamento presentada, que modificaba el Reglamento 218/92/CEE, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos, simplemente pretendía potenciar dicha cooperación entre los Estados miembros mediante el establecimiento de normas comunes para el intercambio de información y el acceso a esa información, sin que el hecho de que el contenido de esa información pueda utilizarse para una valoración fiscal correcta signifique que la fiscalidad constituya el objetivo principal de dicho Reglamento.

La diferencia vendría marcada porque en base a los artículos 93 y 94 del Tratado CE, el Consejo debería aprobar la norma por unanimidad, previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, mientras que en el caso del artículo 95, Consejo y Parlamento Europeo adoptarían la medida en codecisión, mediante mayoría cualificada. Como consecuencia de esta fundamentación jurídica, la propuesta de Directiva debía seguir el procedimiento de aprobación única y unánime por el Consejo, mientras que la propuesta de Reglamento seguiría el procedimiento de Codecisión previsto en el artículo 251 del Tratado.

Sin embargo, mediante carta de 18 de febrero de 2002, el Consejo de la Unión Europea informó al Presidente del Parlamento Europeo que había decidido cambiar el fundamento jurídico de la propuesta de Reglamento y basarla en los artículos 93 y 94 del Tratado CE. El Parlamento, a través de la Comisión de Asuntos Jurídicos y de Mercado Interior y de la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios, emitió un informe, de fecha 23 de abril de 2002, en el que reiteraba su opinión favorable a utilizar como fundamento jurídico de la propuesta de Reglamento el artículo 95 y no el artículo 93 del Tratado,

ya que entendía que el acto propuesto no preveía ninguna medida de armonización fiscal, sino que lo que proponía era hacer extensivo el sistema de información creado por el Reglamento (CEE) n.º 218/92 a los servicios que se proporcionan por vía electrónica. Sin embargo, esta opinión fue desoída por el Consejo, que mantuvo el cambio de criterio de fundamentación de la Propuesta de Reglamento.

Pero lo que realmente demoró la aprobación de las normas, fue la falta de consenso por parte de los Estados miembros respecto al contenido de la Directiva. Tras la emisión de la propuesta de Directiva por parte de la Comisión, el trámite legislativo continuó con la transmisión de ésta al Consejo el 9 de junio de 2000. El 11 de septiembre de 2000, de conformidad con el artículo 262 del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, el Consejo decidió consultar al Comité Económico y Social (CES) sobre las Propuestas presentadas. El CES, en sesión de 29 de noviembre de 2000 emitió un Dictamen –DO C 116, de 20 de abril de 2001–, en cuyas conclusiones manifestaba sus dudas acerca de la posibilidad de cumplimiento de las propuestas de la Comisión y de su aceptación por parte de los Estados miembros en la forma originaria.

El Consejo, de conformidad con el artículo 93 del Tratado, simultáneamente pidió consulta al Parlamento, mediante carta de 9 de junio de 2000. El Parlamento remitió dicha propuesta, para examen del fondo, a la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios y, para opinión, a la Comisión de Industria, Comercio Exterior, Investigación y Energía, así como a la Comisión de Asuntos Jurídicos y Mercado Interior. El resultado fue el Informe de 28 de noviembre de 2000, del que, por cierto, llama poderosamente la atención la petición de la Comisión de Asuntos Jurídicos y Mercado Interior de retirar la propuesta de Directiva. Este informe se transformó el 14 de diciembre en el Dictamen del Parlamento Europeo –DO C 232, de 17 de agosto de 2001–, que planteaba diversas enmiendas al texto original.

Tras modificar sustantivamente la propuesta original, el Consejo alcanzó un acuerdo político en el ECOFIN de 12 de febrero de 2002, cuya adopción formal tuvo lugar el 7 de mayo de ese mismo año, teniendo como fruto la Directiva 2002/38/CE y el Reglamento 792/2002.

- 78 Incardinado en esta política de adaptación de la Administración a las nuevas tecnologías y de simplificación y facilidad en el cumplimiento para el sujeto pasivo, se ha promulgado la Directiva 2001/115/CE, de 20 de diciembre, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el IVA, que reconoce y establece los requisitos necesarios para la validez de las facturas electrónicas, elemento imprescindible que suele acompañar a los servicios prestados por vía electrónica. Tanto esta medida como la que posibilita la presentación telemática de declaraciones, se fundamentan en instrumentos que utilizan métodos criptográficos, como los certificados digitales y la firma electrónica avanzada, que garantizan autenticidad, integridad, no repudio en origen y confidencialidad en las transmisiones electrónicas. *Autenticidad*, asegurando al destinatario la identidad del remitente, es decir, que el mensaje proviene de quien dice que lo envía; *Integridad*, entendida como un servicio que garantiza que el mensaje no ha sido alterado durante el tránsito; *No repudio*, que puede ser entendido en origen o en destino, y que garantizaría que el remitente no pueda negar haber enviado mensaje con ese contenido (origen) o el destinatario lo hubiese recibido (destino); y *Confidencialidad*, como la protección del contenido frente a terceras personas. Estos caracteres resultan imprescindibles para dotar de seguridad a estos envíos, acabar con el anonimato propio del comercio electrónico y poder aplicar la normativa tributaria. En base a ellos, nuestro Ordenamiento ha establecido el Principio de equivalencia funcional entre la firma electrónica avanzada en documentos electrónicos y la firma manuscrita en documentos en papel. El Ordenamiento comunitario y nacional ha reaccionado ante estos nuevos medios de seguridad en las transmisiones electrónicas, promulgando la Directiva 1999/93/CE, de 13 de diciembre, por la que se establece un marco jurídico para la firma electrónica, que ha sido transpuesta a nivel interno por el Real Decreto-Ley 14/1999, de 17 de septiembre, sobre firma electrónica. Esta normativa regula el uso y reconoce la eficacia jurídica de la firma electrónica, atribuyéndole, cuando ésta tenga la calificación de avanzada, el mismo valor jurídico que a la firma manuscrita (principio de equivalencia funcional).

Para profundizar en el estudio de la criptografía, de la firma electrónica, la firma digital y los certificados digitales SCHNEIER, B., *Applied Cryptography. Protocols, Algorithms and Source Code in C*, Services of New England, 1993; PASTOR FRANCO, J. y SARASA LÓPEZ, M.A., *Criptografía Digital. Fundamentos y aplicaciones* Prensas Universitarias de Zaragoza, Zaragoza, 1998; y MARTÍNEZ NADAL, A., *Comercio Electrónico, firma digital y autoridades de certificación*, Civitas, Madrid, 2000.

- 79 La definición de servicios de telecomunicaciones contenida en el anexo de la Ley 11/1998, de 24 de abril, Ley General de Telecomunicaciones, excluye los servicios de radio y televisión. Según GARCÍA NOVOA, C., en «Fiscalidad de las ...», AA.VV. *Derecho tributario...*, op. cit., págs. 156 y 157, el fundamento de esta acepción restrictiva del concepto se encuentra en la Constitución, ya que ésta se refiere a estos servicios al enumerar las competencias exclusivas del Estado en el artículo 149.1.21.ª. El término telecomunicaciones que utiliza nuestra Carta Magna no engloba la radio y la televisión, pues, respecto a su normativa, tiene el Estado competencia sobre lo básico –art. 149.1.27.ª– y no competencia exclusiva. Según este autor, esta competencia sobre lo básico se justifica porque, tanto radio como televisión son servicios de telecomunicaciones que además tienen la condición de medios de comunicación social, fuertemente vinculados con la libertad de expresión.

- 80 La propuesta de Directiva definía a los servicios prestados por vía electrónica como aquellos consistentes en: «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». Notemos que la propuesta de Directiva incluía en la definición de servicios prestados por vía electrónica a los de radiodifusión y televisión. Al final, la Directiva 2002/38/CE no sólo no contempla esta definición inicial, sino que regula por separado ambos grupos de servicios, estableciendo un régimen jurídico diferenciado.
- 81 Además, la propuesta de Directiva establecía que el régimen tributario previsto recaería sobre los siguientes servicios prestados por vía electrónica: «– Los de información y los de carácter cultural, artístico, deportivo, científico, educativo, recreativo y similares, incluidos los servicios de radiodifusión y televisión.
– El suministro de información y de servicios en el ámbito de programas informáticos, tratamiento de datos y de informática, incluidos la recepción y la concepción de sitios web».
- 82 Esta idea queda expuesta en el Dictamen del Comité Económico y Social sobre la propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se modifica el Reglamento 218/92, y la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Sexta Directiva.
- 83 A nivel comunitario el concepto de *servicios de la Sociedad de la Información* aparece originariamente en la Directiva 98/34/CE, de 22 de junio, *por la que se establece un procedimiento de información en materia de las normas y reglamentaciones técnicas y de las reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información*, y ha sido reiterada en varias Directivas posteriores, como la Directiva 1998/84/CE, de 20 de noviembre, *relativa a la protección jurídica de los servicios de acceso condicional o basados en dicho acceso* y en el anexo de definiciones de la Directiva 2000/31/CE, de 8 de junio, *relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior* (Directiva sobre el comercio electrónico). El legislador comunitario define los Servicios de la Sociedad de la Información como «cualquier servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, mediante un equipo electrónico para el tratamiento (incluida la compresión digital) y el almacenamiento de datos, y a petición individual de un receptor de un servicio». Para posteriormente matizar en la Directiva sobre el comercio electrónico que «... Los servicios de la sociedad de la información no se limitan únicamente a servicios que dan lugar a la contratación en línea, sino también, en la medida en que representan una actividad económica, son extensivos a servicios no remunerados por sus destinatarios».
- En nuestra normativa interna, esta definición se traslada a grandes rasgos en el artículo 2.2 del RD 1337/1999, de 31 de julio, por el que se regula la remisión de información en materia de normas y reglamentaciones técnicas y reglamentos relativos a los servicios de la Sociedad de la Información y, asimismo, en el anexo de definiciones de la Ley 34/2002, de 11 de julio, sobre el régimen jurídico de los servicios de la Sociedad de la Información y del comercio electrónico. Así, el artículo 2.2 del RD 1337/1999 considera servicios de la Sociedad de la Información a «... todo servicios prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario de servicios».
- De igual modo, la Ley 34/2002 califica como servicios de la Sociedad de la Información a «todo servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario», para añadir que «el concepto de servicio de la sociedad de la información comprende también los servicios no remunerados por sus destinatarios, en la medida en que constituyan una actividad económica para el prestador de servicios».
- 84 En la letra a) del Anexo de la Ley 34/2002 se enumeran como servicios de la Sociedad de la Información, entre otros y siempre que representen una actividad económica, los siguientes:
- 1.º La contratación de bienes o servicios por vía electrónica.
 - 2.º La organización y gestión de subastas por medios electrónicos o de mercados y centros comerciales virtuales.
 - 3.º La gestión de compras en la red por grupos de personas.
 - 4.º El envío de comunicaciones comerciales.
 - 5.º El suministro de información por vía telemática.
 - 6.º El vídeo bajo demanda, como servicio en que el usuario puede seleccionar a través de la red, tanto el programa deseado como el momento de su suministro y recepción, y, en general, la distribución de contenidos previa petición individual.
- No tendrán la consideración de servicios de la sociedad de la información los que no reúnan las características señaladas en el primer párrafo de este apartado y, en particular, los siguientes:
- 1.º Los servicios prestados por medio de telefonía vocal, fax o télex.
 - 2.º El intercambio de información por medio de correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente para fines ajenos a la actividad económica de quienes lo utilizan.

- 3.º Los servicios de radiodifusión televisiva (incluidos los servicios de cuasivídeo a la carta), contemplados en el artículo 3.a) de la Ley 25/1994, de 12 de julio, por la que se incorpora al ordenamiento jurídico español la Directiva 89/552/CEE, del Consejo, de 3 de octubre, sobre la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros relativas al ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva, o cualquier otra que la sustituya.
- 4.º Los servicios de radiodifusión sonora, y
- 5.º El teletexto televisivo y otros servicios equivalentes como las guías electrónicas de programas ofrecidas a través de las plataformas televisivas.
- 85 Como ejemplo, podemos traer a colación las comunicaciones comerciales, servicios no sujetos en el IVA y que son considerados como servicios de la Sociedad de la Información, estando expresamente incluidas en el Anexo de la Ley 34/2002.
- 86 La letra b) de este Anexo incluye un subgrupo de servicios de la Sociedad de la Información, a los que califica como servicios de intermediación. Los define como aquellos que facilitan la prestación o utilización de otros servicios de la Sociedad de la Información o el acceso a la información, para posteriormente enumerarlos, incluyendo la provisión de servicios de acceso a Internet, la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones, la realización de copia temporal de las páginas de Internet solicitadas por los usuarios, el alojamiento en los propios servidores de datos, aplicaciones o servicios suministrados por otros y la provisión de instrumentos de búsqueda, acceso y recopilación de datos o de enlaces a otros sitios de Internet.
- 87 El artículo 12.3.a) de la Sexta Directiva señala que: «Cada Estado miembro fijará el tipo impositivo normal del IVA en un porcentaje de la base imponible que se aplicará tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios. Desde el 1 de enero de 2001 hasta el 31 de diciembre de 2005, dicho porcentaje no podrá ser inferior al 15%. A propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, el Consejo decidirá por unanimidad el nivel del tipo impositivo normal aplicable después de 31 de diciembre de 2005. Asimismo, los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. Estos tipos reducidos se fijarán como un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 5% y se aplicaran únicamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las categorías enumeradas en el anexo H».
- 88 El Estado español ejerció primitivamente esta facultad estableciendo en el artículo 91.Uno.2.8.º LIVA un tipo reducido del 7% al suministro de servicios de radiodifusión y televisión a quienes no actuasen como empresarios o profesionales, mediante el pago de cuotas o abonos. Sin embargo, el Real Decreto-Ley 1/1997, de 31 de enero, por el que se incorporó al Derecho español la Directiva 95/47/CE, de 24 de octubre, sobre el uso de normas para la transmisión de señales de televisión y medidas adicionales para la liberalización del sector, suprimió en su artículo 10 la aplicación del tipo reducido a estos servicios, reconduciéndolos al tipo general del IVA.
- 89 Pero todo esto se puede complicar aún más porque la comercialización del servicio televisivo puede realizarse utilizando la tecnología de transmisión de Internet, pero con terminales tradicionales. Es decir, los operadores televisivos podrían optar por ofrecer sus servicios a través de redes propias de banda ancha, que posibilitasen mayor interactividad entre el espectador y el operador, pero sin que el usuario tuviese que cambiar su terminal tradicional. En estos casos, se manifiesta lo absurdo de la distinción entre el régimen fiscal previsto para los servicios tradicionales y sus nuevas modalidades electrónicas.
- 90 Señalaba la Comisión, en el considerando número cinco de la Propuesta de Directiva contenida en COM (2000) 349 final, que: «Tal número de identificación a efectos del IVA en un Estado miembro de la UE de un prestador de servicios establecido en un país tercero servirá exclusivamente a efectos de la presente Directiva y no significará establecimiento a los efectos del artículo 43 a 48 del Tratado CE o de otras Directivas comunitarias; un prestador de servicios de un país tercero no se beneficiará de las libertades del mercado único designadas en el Tratado CE o en Directivas comunitarias por el mero hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA».
- 91 Según la Comisión, «No es probable que esto tenga efectos significativos sobre los ingresos, ya que en la mayoría de los casos los consumidores que compran en línea han demostrado una clara tendencia a tratar con operadores de alto nivel que cuentan con un alto grado de credibilidad y confianza. Tampoco es probable que tenga efectos significativos sobre la neutralidad entre empresas de la UE y empresas de terceros países. En la mayoría de los Estados miembros ya hay límites, o medidas equivalentes, para empresas muy pequeñas y, por lo tanto, sólo hay un problema particular cuando un operador de la UE no tiene la oportunidad de aprovechar un límite en el Estado miembro de establecimiento sino que está obligado a repercutir el impuesto desde la primera transacción. Por otra parte, es difícil identificar hipótesis reales en las que haya competencia entre pequeños proveedores en línea establecidos dentro y fuera de la UE. Si el comercio electrónico empresa-consumidor está dominado por grandes operadores, esta cuestión es probablemente más teórica que real».

- 92 Por ejemplo, la Comisión señalaba que normalmente el Estado de registro coincidiría con el Estado donde realizase sus primeras ventas electrónicas. Al margen de la más que dudosa certeza de la anterior afirmación, de haberse establecido un criterio vinculante de registro, podría haberse acudido a esta regla. Otro criterio hubiese sido asignar como Estado de Registro aquel en el que hubiese tenido un volumen de ventas electrónicas mayor en el ejercicio precedente.
- 93 Obviamente, salvo los establecidos en el Estado o Estados que aplicasen un tipo general más bajo.
- 94 Según la Comisión Europea, no es probable que esto tenga efectos significativos sobre los ingresos, ya que en la mayoría de los casos los consumidores que compran en línea han demostrado una clara tendencia a tratar con operadores de alto nivel que cuentan con un alto grado de credibilidad y confianza. Tampoco es probable que tenga efectos significativos sobre la neutralidad entre empresas de la UE y empresas de terceros países. En la mayoría de los Estados miembros ya hay límites, o medidas equivalentes, para empresas muy pequeñas y, por lo tanto, sólo hay un problema particular cuando un operador de la UE no tiene la oportunidad de aprovechar un límite en el Estado miembro de establecimiento sino que está obligado a repercutir el impuesto desde la primera transacción. Por otra parte, es difícil identificar hipótesis reales en las que haya competencia entre pequeños proveedores en línea establecidos dentro y fuera de la UE. Si el comercio electrónico empresa-consumidor está dominado por grandes operadores, esta cuestión es probablemente más teórica que real», COM (2000) 349 final.
- 95 La redacción actual del artículo 9.4 de la Sexta Directiva literalmente señala: «En el caso de los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión enunciados en la letra e) del apartado 2 (art. 9), cuando sean prestados a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto que estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se preste el servicio fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, que tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, los Estados miembros aplicarán lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 (art. 9)».
- 96 La nueva redacción del primer párrafo del artículo 9.3 Sexta Directiva dispone: «A fin de evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, los Estados miembros podrán considerar, en lo que concierne a las prestaciones de servicios enunciados en la letra e) del apartado dos (art. 9), salvo para los servicios mencionados en el último guión cuando se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo del impuesto, y también por lo que respecta a los arrendamientos de medios de transporte».
- 97 Artículo 9.2.f): «El lugar de las prestaciones de servicios enunciadas en el último guión de la letra e), cuando sean prestadas a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo, que estén establecidas o que tengan su residencia o domicilio habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde el que se preste el servicio fuera de la Comunidad, o en defecto de la sede o el establecimiento mencionados tenga fuera de la Comunidad su domicilio o residencia habitual, será el lugar en el que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual».
- 98 Esta aseveración encuentra una excepción en el ámbito interno de la Unión Europea al aplicar del régimen especial intracomunitario de ventas a distancia a particulares.
- 99 Según esta vertiente del Principio de Neutralidad, las consecuencias fiscales a efectos del IVA deben resultar idénticas para bienes y servicios independientemente de que se adquieran a un operador establecido en territorio comunitario o no establecido en él.
- 100 A lo efectos de esta regla, la normativa española entiende que un sujeto se entenderá establecido cuando disponga de la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal en el territorio nacional del impuesto.
- 101 Como señalamos al tratar la regla de localización de los servicios de telecomunicaciones, los Estados miembros pueden fundamentar una disposición de este tipo, tendente a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude, en virtud de la facultad que la Sexta Directiva les otorga en el artículo 22.8.
- 102 El conocimiento de estos datos cobra especial dificultad, ya que junto a la ausencia de encuentro físico de las partes y prestación del servicio a distancia, concurren varios aspectos adicionales de especial importancia; las numerosas operaciones de carácter esporádico entre consumidores finales y operadores cibernéticos, que hacen innecesaria la existencia de una relación comercial estable y duradera en el tiempo entre las partes; y por otro lado, la existencia de nuevos medios de pago en el comercio electrónico que potencian el anonimato de los actores.
- 103 Según señala el artículo 6.1 del Reglamento 218/92: «La autoridad competente de cada Estado miembro mantendrá una base de datos electrónica en la que se incluirá un registro de personas a las que se haya asignado un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido en dicho Estado miembro».

También en este sentido se manifiesta la redacción actual del artículo 22.1.c), dada mediante el artículo 28 nono, de la Sexta Directiva, según la cual, los Estados miembros tendrán que adoptar las medidas necesarias para identificar con este número a la mayor parte de sujetos pasivos del impuesto. Excepciona de esta obligación, entre otros, a las personas que efectúen ciertas entregas sujetas de carácter ocasional, como la entrega de un medio de transporte nuevo, una edificación (primera entrega) o terrenos edificables.

El artículo 2.d) del Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del Número de Identificación Fiscal, siguiendo lo dispuesto en el artículo 22.1.d) de la Sexta Directiva, manifiesta que para las personas que realizan operaciones intracomunitarias el NIF será el que corresponda dependiendo de su condición de persona física o jurídica, precedido del prefijo ES, conforme al estándar internacional código ISO-3166 alfa 2.

104 Los empresarios o profesionales establecidos o identificados en España podrán solicitar directamente ante cualquier Delegación o Administración de la AEAT, por escrito o personalmente, la confirmación o la validez de este número de identificación a efectos del IVA en territorio comunitario que el adquirente de las operaciones intracomunitarias les facilita.

Pero recientemente, la AEAT aprovechando los medios tecnológicos disponibles, posibilita confirmar vía Internet la validez del número de identificación a efectos del IVA, accediendo al Censo VIES, disponible en su página web: www.aeat.es, en Presentación de declaraciones. Transacciones personalizadas. Censo VIES.

Para acceder a la información del Censo VIES necesita obtener un Certificado del usuario de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda, que podrá solicitar vía Internet en: www.cert.fnmt.es/aeat

105 Artículos 1, 2.1 y 6.4 del Reglamento 218/92.

106 Artículo 26. quáter A b) «Servicios electrónicos» o «servicios prestados por vía electrónica»: Los servicios mencionados en el último guión de la letra e) del apartado 2 del artículo 9.

107 Éste es un concepto muy similar al definido en el artículo 1.1 de la Directiva 86/560/CE.

108 En España, el artículo 16 del Real Decreto 338/1990 indica que tendrán atribuido el NIF a efectos del IVA las siguientes personas o entidades:

- Los empresarios o profesionales que realicen entregas de bienes, prestaciones de servicios o adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al citado impuesto, incluso si los bienes objeto de dichas adquisiciones intracomunitarias se utilizan en la realización de actividades empresariales o profesionales en el extranjero.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes que efectúen estén sujetas al IVA.

Como excepción a lo anterior, no se atribuirá el referido NIF a las siguientes personas o entidades:

- Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no atribuyan el derecho a la deducción del impuesto o que realicen exclusivamente actividades a las que sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, cuando las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por dichas personas no estén sujetas al IVA.
- Las indicadas en el número anterior y las que no actúen como empresarios o profesionales cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos.
- Los particulares que tienen la consideración de empresarios ocasionales por efectuar entregas intracomunitarias exentas de medios de transporte nuevos.
- Los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, que realicen en dicho territorio exclusivamente:
 - a) Operaciones sujetas por las cuales no sean sujetos pasivos (Regla de inversión del sujeto pasivo).
 - b) Adquisiciones intracomunitarias de bienes y entregas subsiguientes a empresarios o profesionales o a una persona jurídica que no actúe como tales que realicen adquisiciones intracomunitarias sujetas, y cuando el transporte del bien se expida directamente a este último desde el Estado miembro de origen.

Este artículo también prevé una prohibición al empresario o profesional de comunicar el NIF al transmitente en las adquisiciones intracomunitarias de alguno de los materiales de recuperación definidos en el Anexo de la LIVA. Con ello se consigue que el transmitente considere la entrega sujeta en su país de origen, y salvo que operase allí una exención interna, el adquirente tendría que soportar el IVA aplicable allí.

109 Aunque sí que existen ciertos servicios (arts. 70.Uno.6.º y 7.º, 72, 73 y 74 LIVA), donde la comunicación de un NIF/IVA por el destinatario de determinados servicios determinará la tributación en el país correspondiente que le hubiese atribuido dicha identificación.

110 Según la definición prevista en el artículo 26.quáter A, c) «Estado miembro de identificación»: El Estado miembro por el que haya optado el sujeto pasivo no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

- 111 La Directiva 2002/38/CE y el Reglamento 792/2002 la califican como «Declaración del impuesto sobre el valor añadido», definiéndola en el artículo 26.quáter A, e) como la declaración en la que figure la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto devengado en cada Estado miembro. Sin embargo, atendiendo a los conceptos acuñados en el sistema tributario español, el término correcto sería el de autoliquidación.
- 112 El artículo 26.quáter B.6 de la Sexta Directiva señala que: «La declaración del impuesto sobre el valor añadido se hará en euros. Los Estados miembros que no hayan adoptado el euro podrán exigir que la declaración del impuesto se haga en sus monedas nacionales. Si las prestaciones se han cobrado en otras divisas, se utilizará en la declaración del IVA el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de declaración. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.
7. El sujeto pasivo no establecido abonará el impuesto sobre el valor añadido en el momento en que presente la declaración. El importe se ingresará en una cuenta bancaria en euros, designada por el Estado miembro de identificación. Los Estados miembros que no hayan adoptado el euro podrán exigir que se ingrese el importe en una cuenta bancaria en sus propias monedas».
- 113 El artículo 26.quáter. A define en su letra d) «Estado miembro de consumo»: El Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos conforme a la letra f) del apartado 2 del artículo 9.
- 114 La Propuesta de Directiva planteaba que eligiesen un único país de registro y que aplicasen a todos los efectos su normativa a las ventas electrónicas a particulares localizados en la Comunidad, incluidos aspectos como la sujeción, exención o tipos de gravamen, localizando en una única jurisdicción todas las prestaciones comunitarias a consumidores finales realizadas por los operadores no establecidos.
- 115 Este aspecto es desarrollado en el artículo 9.sexies del Reglamento 792/2002, según el cual: «El Estado miembro de identificación velará por que el importe que el sujeto pasivo no establecido le haya pagado se transfiera a la cuenta bancaria en euros designada por el Estado miembro de consumo en el que se haya devengado el impuesto. Los Estados miembros que hayan exigido que la declaración del impuesto se haga en una moneda nacional distinta del euro deberán convertir los importes en euros utilizando el tipo de cambio válido en la última fecha del plazo de declaración. El cambio deberá hacerse con arreglo a los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo en ese día o, de no haber habido publicación en ese día, al siguiente día de publicación...».
- 116 La información facilitada por el sujeto pasivo no establecido al Estado miembro de identificación al declarar el inicio de sus actividades gravadas incluirá: nombre, dirección de correos, dirección electrónica, incluidos los sitios de Internet, en su caso, número de identificación fiscal, y una declaración en la que se afirme que la persona carece de identificación a efectos de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido en la Comunidad. El sujeto pasivo no establecido comunicará al Estado miembro de identificación toda posible modificación de la citada información.
- 117 Directiva 86/560/CE del Consejo de 17 de noviembre de 1986 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.
El artículo 119 LIVA establece el régimen especial de devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, y se desarrolla a través del artículo 31 RIVA; de la Orden HAC/998/2002, de 3 de mayo, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática del modelo 361 de solicitud de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, soportado por determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y por la que se modifica el anexo VII de la Orden de 15 de junio de 1995; y de la Orden HAC/261/2002, de 8 de febrero, por la que se aprueba el modelo 361 de solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido por un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del impuesto.
- 118 El trato de reciprocidad es una condición que de forma redundante aparece recogida en el artículo 119 LIVA. Así, en el segundo párrafo del punto 1.º de este artículo, se establece como requisito para el ejercicio del derecho a la devolución de empresarios o profesionales establecidos en un territorio tercero distinto a Canarias, Ceuta o Melilla; y de nuevo, en el artículo 119.Cinco LIVA vuelve a reiterar de forma genérica y como condición necesaria, el reconocimiento de reciprocidad de trato en el Estado del solicitante en favor de los empresarios o profesionales establecidos en España, añadiendo que dicho reconocimiento se efectuará por resolución del Director General de Tributos del Ministerio de Hacienda. La exigencia de que el operador no establecido nombre un representante fiscal que tenga su residencia en el territorio de aplicación del impuesto y a los solos efectos de este procedimiento, viene recogida en el artículo 119.Tres LIVA, y a ello nos referiremos con posterioridad.
Por último, en el artículo 119.Seis.1.º LIVA, expresamente se indica que no serán objeto de devolución ciertas cuotas soportadas indebidamente. Esta disposición representa el ejercicio del Estado español de la facultad otorgada a los Estados miembros para excluir determinados gastos del derecho a la devolución, al margen de los previstos en el régimen general de las deducciones.

- 119 En este sentido, los prestadores de servicios vía electrónica establecidos en la Comunidad acudirían a este procedimiento especial de devoluciones para conseguir el reintegro de las cuotas de IVA soportadas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios recibidas en otros Estados miembros distintos al de su jurisdicción, mientras que estas últimas se las podrían deducir según la norma general.
- 120 Artículo 119.Tres LIVA señala: «Los empresarios o profesionales establecidos en un territorio tercero que pretendan hacer uso del derecho a la devolución regulado en este artículo, deberán nombrar previamente un representante residente en el territorio de aplicación del impuesto a cuyo cargo estará el cumplimiento de las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes, el cual responderá solidariamente con el interesado en los casos de devolución improcedente. La Hacienda pública podrá exigir a dicho representante caución suficiente a estos efectos. Lo dispuesto en este apartado no resulta aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en Canarias, Ceuta y Melilla».
- 121 El artículo 164.Uno.7 LIVA indica: «Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente a: 7.Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad». A su vez, el artículo 82 RIVA califica como infracción simple el incumplimiento de esta obligación.
- 122 Los plazos o límites para que el Estado de Registro realice las comunicaciones electrónicas al resto de Estados serían: a) Los datos y el número de identificación correspondientes al registro del operador no establecido, en un plazo de diez días a partir del final del mes durante el cual se haya producido la misma; b) Respecto a la exclusión del operador registrado del régimen especial, el Reglamento no señala un plazo ni una fecha máxima y sólo se refiere a que deberá comunicarse de forma electrónica al resto de Estados *sin tardanza*; c) Los datos correspondientes a las autoliquidaciones trimestrales del operador registrado se realizarán como máximo el décimo día del mes siguiente al que se hubiese recibido la autoliquidación.
- 123 La Directiva también encarga a los Estados miembros el envío de una copia a la Comisión Europea de los textos normativos nacionales promulgados al objeto de transponer esta Directiva, así como la exigencia que éstos hagan referencia a la misma.
- 124 El Reglamento 792/2002 manifiesta en su artículo 2 que «No tendrá lugar intercambio alguno de información al amparo del presente Reglamento antes del 1 de julio de 2003».
- 125 En esta línea, el artículo 1.5) del Reglamento 792/2002 indica que: «La Comisión y los Estados miembros velarán por que tales sistemas de intercambio de información existentes o de nueva creación necesarios para los intercambios de información descritos en los artículos 9.ter y 9.quáter sean operativos en la fecha indicada en el apartado 1 del artículo 3 de la Directiva 2002/38/CE. Serán responsabilidad de la Comisión los desarrollos de la red común de comunicación/ interfaz de sistema común (CNN/CSI) que resulten necesarios para permitir el intercambio de esta información entre Estados miembros. Estos últimos serán responsables de cualesquiera desarrollos de sus sistemas que resulten necesarios para permitir que esta información se intercambie mediante la CNN/CSI».
- 126 El establecimiento de una vigencia limitada para el Reglamento 792/2002, idéntica a la prevista en la Directiva 2002/38/CE, resulta absolutamente lógica, ya que si después de esta fecha, el régimen fiscal implantado fuera sustituido por otro distinto, sería necesario cuestionarse la validez del Reglamento 792/2002/CE, cuyo contenido se ha diseñado «ad hoc» para aquel modelo tributario.
- 127 Algunos autores han manifestado que la razón que condujo a la Comisión Europea a considerar como prestaciones de servicios a este tipo de operaciones comerciales se sustentaba en aspectos pragmáticos, ya que atraer hacia la Unión Europea la realización del hecho imponible resulta más sencillo en el caso de que se parta de su calificación como prestación de servicios. Si fuesen considerados como entregas de bienes sería necesario discutir acerca del lugar de puesta a disposición, concepto de difícil concreción en el ciberespacio. Entre otros, HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio...*, op. cit., pág. 129; CAZORLA PRIETO, L.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P., *Los impuestos en el comercio electrónico*, Aranzadi, 2001, págs. 64 y 65.
Nos mostramos en desacuerdo con esta idea, ya que bastaría con introducir una nota aclaratoria en la que se señalase como lugar de puesta a disposición para este tipo especial de operaciones el del establecimiento o residencia fiscal del destinatario, pese a que en algunos supuestos la adquisición pueda realizarse desde lugares distintos a ésta.
- 128 De hecho, fue este país el que se apresuró a concertar con la Unión Europea un acuerdo bilateral, de fecha 5 de septiembre de 1997, para posteriormente hacerlo extensible a la mayor parte de países, a través de la Declaración Ministerial sobre Comercio Electrónico Mundial, realizada en el seno de la Organización Mundial del Comercio, el 20 de mayo de

1998, sobre la no aplicación de los derechos aduaneros a este tipo de ventas. Pese a que este acuerdo tenía carácter temporal (hasta que el Consejo General rindiese cuentas sobre los progresos alcanzados en el programa de trabajo y pudiese formular recomendaciones que debía presentar en el tercer periodo de sesiones –noviembre de 1999–), lo cierto es que actualmente parece ya casi definitivo, habiendo sido asumido por todos los Estados.

- 129 La Comisión Europea, en la Propuesta de Directiva, entendía que en algunos servicios que ahora pueden ser prestados vía electrónica seguía primando su naturaleza tradicional y por tanto, debían quedar sometidos a las mismas reglas de localización que habitualmente se les aplicaba, con independencia de la modalidad de prestación. Por el contrario, las actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes o similares incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de servicios accesorios propios de dichas actividades (primer guión del art. 9.2.c) de la Sexta Directiva –art. 70.Uno.3.º LIVA–), lo que engloba todas las formas de radiodifusión así como otras formas de difusión y suministro de sonido e imagen por vía electrónica; Los programas informáticos; El tratamiento de datos (tercer guión del art. 9.2.e) de la Sexta Directiva), y explícitamente servicios informáticos, incluida la recepción y la creación de sitios web o servicios similares; Y por último, el suministro de información, dependerían del canal empleado, calificándose como servicios electrónicos cuando esta vía hubiese sido utilizada para su ejecución.
- 130 La propuesta de la Comisión COM (2000) 349 final señalaba «...podría plantearse un problema respecto de las posibilidades de aplicar tipos diferentes a bienes y servicios claramente similares. La Comisión se propone examinar esta cuestión con motivo de una futura revisión del anexo H de la Sexta Directiva del IVA, que enumera las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que pueden ser objeto de tipos reducidos en el IVA». Además, debemos tener presente que la vigencia del nuevo régimen de tributación de los servicios prestados vía electrónica se encuentra limitada hasta el 30 de junio de 2006, momento en que el Consejo lo revisará, en base a un informe de la Comisión, y acordará modificarlo o prorrogarlo.
- 131 Señala la Comisión que «en el caso de los proveedores distantes, es necesario elaborar herramientas directamente coercitivas a las que puedan recurrir las administraciones fiscales. A este respecto, los delitos en Internet no se limitan a las obligaciones fiscales, sino que se refieren a un abanico de otras cuestiones de interés público y a la protección de los derechos e intereses de los particulares. Se dispone ya de pruebas de que los operadores comerciales van a seguir vigilando con firmeza la cuestión de la protección legal de sus derechos de propiedad y de la protección de los mismos. Además de buscar una compensación judicial por los daños sufridos, esto se puede extender a la contención de pérdidas en curso. Las administraciones fiscales tendrán que estudiar medidas similares para identificar y recuperar pérdidas materiales de ingresos y, en última instancia, actuar para evitar pérdidas de ingresos en curso. La elaboración de las herramientas y procedimientos necesarios forma parte del proceso de maduración del comercio electrónico y hay indicios de que se va a conseguir», COM (2000) 349 final.
- 132 La Comisión Europea, en COM (2000) 349 final, consideraba que la mejor opción que se puede ofrecer por el momento podría consistir en establecer como indicador la residencia, que podrá ser comprobada por el vendedor mediante la dirección asociada a la tarjeta de crédito. Esta postura es compartida en el informe de la OCDE en *Consumption tax aspects of electronic...*, *op. cit.*, si bien en este último se aboga por utilizar a medio plazo certificados digitales.
- 133 Bien es cierto que la solución a este problema pasaría por la utilización por parte de los clientes de firmas electrónicas o certificados digitales emitidos por las propias Administraciones o por entidades certificadoras autorizadas durante la transmisión de información, siendo especialmente interesante el caso de la firma electrónica avanzada porque garantizaría confidencialidad de datos tan valiosos como el número de la tarjeta de pago, en caso de que éste sea el medio de pago y la identidad del sujeto. Sin embargo, como ya hemos comentado, establecer una medida que obligara a los vendedores a realizar ventas sólo cuando los consumidores operasen de este modo no sería lo más recomendable, al menos por ahora, ya que esto supondría un considerable freno para el crecimiento del comercio electrónico, por lo que la utilización de estos instrumentos sólo puede tener carácter potestativo.
- 134 Como destaca GARCÍA NOVOA, el artículo 8.º LIVA (art. 5.2 de la Sexta Directiva) caracteriza los suministros energéticos –gas, calor, frío, energía eléctrica y demás modalidades de energía– como entrega de bienes a través de la ficción de calificarlos como bienes corporales, en AA.VV. *Derecho tributario...*, *op. cit.*, pág. 178. Por tanto, la consideración como entrega de bienes de los productos digitalizables no sería la única calificación de productos incorporeales como tal.
- 135 Como señala HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio...*, *op. cit.*, pág. 134. «... cabría empezar a considerar que los bienes susceptibles de digitalización constituyan un tercer tipo de las mismas (categoría a efectos del IVA, junto a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios)».
- 136 La tributación en origen en las operaciones intracomunitarias, atribuyéndole un mismo régimen jurídico a las ventas interiores que a las dirigidas a otros Estados miembros, es una aspiración tradicional de los defensores del Mercado Único Europeo. La idea de que los bienes circulen por todo el territorio sin distintos regímenes fiscales se puede entrever ya en

la Primera Directiva 67/227/CEE, de 11 de abril, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios, y es expresamente recomendado por la Comisión Europea, entre otros, en: El Libro Blanco sobre la plena realización del mercado interior, COM (85) 310 final, 28 y 29 de junio, y más recientemente en la Comunicación de la Comisión: Un sistema común del IVA. Programa para el Mercado Único COM (96) 328 final, de 22 de julio (Plan Monti).

- 137 Sería necesario establecer un mecanismo de compensación interestatal para que el Estado de destino reciba la recaudación ingresada en el Estado de origen. La Comisión Europea realizó a finales de los años ochenta varios trabajos sobre las posibles fórmulas de compensación a utilizar. Consúltense la Comunicación: Plena realización del mercado interior. Aproximación de los impuestos indirectos; Implantación de un mecanismo de compensación del IVA para sus ventas intracomunitarias, COM (87) 323 final, de 21 de agosto de 1987; y la Comunicación: Plena realización del mercado interior y aproximación de los impuestos indirectos, COM (89) 260 final, de 14 de junio de 1989.
- 138 Reivindicación planteada por TAYLOR, S., en su ponencia «An ideal e-commerce consumption tax in a global economy», Seminario de Santa Fe a Santa Fe, Facultad de Derecho de la Universidad de Granada, mayo 2000. También se recogió con posterioridad en el trabajo del grupo consultivo técnico (TAG) de tecnología de la OCDE, diciembre 2000. Señala como sistema de catalogación la clasificación UNCP (United Nations Central Products Classification), disponible: www.un.org/depts/unsd/class/cpcprof.htm
- 139 TAYLOR, S., en su ponencia «An ideal e-commerce...», *op. cit.*
- 140 Nos consta que en el sector privado se encuentran en marcha diversos proyectos para elaborar instrumentos informáticos con estas funcionalidades.
- 141 TAYLOR, S., en su ponencia «An ideal e-commerce...», *op. cit.*
- 142 TAYLOR, S., «An ideal e-commerce...», *op. cit.*, se mostró partidario del reparto de la base entre el Estado de origen y destino.
- 143 El primer precedente que nos consta donde por primera vez se evalúa esta posibilidad proviene de la Agencia Tributaria Australiana (ATO), que constituyó en mayo de 1996 un Comité para el estudio de los aspectos fiscales del comercio electrónico y ya por entonces le encargó que estudiaran la posibilidad de convertir en obligados tributarios a los agentes intervinientes en el comercio electrónico. Sin embargo, esta opción no fue contemplada en los informes resultantes («Tax and Internet», August 1997; y «Tax and the Internet; second report», December 1999).
- 144 Pese a que en el comercio electrónico indirecto se utilizan otras formas de pago, como el pago contra-reembolso, mediante domiciliación bancaria o por medio de transferencia, estos medios no son utilizados en la modalidad directa. Sólo el pago mediante tarjeta, o través de los nuevos instrumentos electrónicos, entendiéndose por éstos no sólo al dinero electrónico según la definición comunitaria prevista en la Directiva 2000/46/CE, de 18 de septiembre de 2000, sobre el acceso a la actividad de las entidades de dinero electrónico y su ejercicio así como la supervisión cautelar de dichas entidades, sino también a aquellas modalidades de pago electrónicas que quedarían fuera de concepto.
- 145 Si se opta por aplicar sólo este modelo a operadores no comunitarios, continuando como sujetos pasivos los vendedores en las operaciones interiores o intracomunitarias, los nuevos obligados tributarios tendrían que conocer dónde se encuentra el establecimiento del vendedor para poder determinar cuándo se convertirían en sujetos pasivos. A efectos de comprobación de los datos suministrados por el vendedor, para el pago mediante tarjeta tradicional bastaría con establecer un mecanismo en línea a nivel europeo como propone la propuesta de Directiva. Sin embargo, respecto a la mayor parte de medios electrónicos de pago, la solución sería más compleja. Por ello, resultaría más sencillo para la aplicación del modelo que las entidades emisoras de los instrumentos de pago quedasen obligadas siempre que el particular estuviese residenciado en territorio comunitario y estuviésemos ante una operación de comercio electrónico directo, si bien es cierto que técnicamente el modelo propuesto se podría redefinir para hacerlo viable cualquiera que fuese la decisión adoptada.
- 146 FRAMIÑAN SANTAS, J., «Medios de pago *on line* a través de Internet», en AA.VV. *Comercio electrónico en Internet*, Marcial Pons, Madrid 2001, págs. 55 y 56.
- 147 El protocolo SSL fue creado por Netscape Communications en 1994 para ser usado por su navegador de Internet (Navigator) para encriptar la información transmitida entre equipos, pero no específicamente para el comercio electrónico y la realización de pagos a través de Internet. Actualmente, la mayor parte de los navegadores lo incorporan, incluido Internet Explorer, y se encuentra implantado en la mayoría de servidores Web. MARTÍNEZ NADAL, «Medios de pago en Internet» Actualidad Informática Aranzadi, octubre, 2000.
Si se dispone de un servidor que reconoce SSL, el navegador automáticamente encripta la información,
- 148 El protocolo SET es un conjunto de especificaciones desarrollado conjuntamente por VISA y MasterCard, con la colaboración de GTE, IBM, Microsoft, Netscape, SAIC, Terisa y Verising.

- 149 VILA SOBRINO, J.A., «Aspectos técnicos para el desarrollo de aplicaciones de comercio electrónico» y FRAMIÑAN SANTAS, J., «Medios de pago *on line* a través de Internet», ambos en AA.VV. *Comercio electrónico en Internet*, Marcial Pons, Madrid, 2001.
- 150 Tenemos constancia de que la Administración Alemana presentó en diciembre de 1997 y en el seno de la OCDE un modelo similar al propuesto. Sin embargo, fue rechazado por la fuerte presión que ejercieron las entidades emisoras de tarjetas de pago que se mostraron abiertamente en contra de esta posibilidad por dos motivos: los costes asociados a su cumplimiento y el hecho de que esta medida podía potenciar otros medios de pago como el dinero electrónico.
TAYLOR, S., en su ponencia «An ideal e-commerce...», *op. cit.*, se mostró partidario de la conversión de las entidades financieras en obligados tributarios, y conjuntamente, como hemos señalado, del reparto de la base entre el Estado de origen y destino.
DE ROSELLÓ MORENO, R., *El comercio electrónico y la protección de los consumidores*, Cedecs, Barcelona, 2001, pág. 154, también plantea la posibilidad de que se arbitren sistemas que obliguen a los intermediarios –emisores de tarjetas– a girar la cuota de modo automático al formalizar la transacción.
DE JUAN LEDESMA, A., «Fiscalidad del Comercio electrónico...», *op. cit.*, se muestra en contra de que los intermediarios financieros apliquen y recauden el impuesto. Argumenta que estas entidades necesitarían datos que no siempre conocen, problema que según nuestra propuesta sería vencido.
- 151 Para el caso de las tarjetas de pago tradicionales, no tienen por qué coincidir ambos sujetos. Nos encontramos con la entidad que posee la marca de la tarjeta de pago (Visa, American Express, MasterCard,...), que suelen realizar un contrato con otras instituciones, normalmente bancos, para que éstos emitan sus propias tarjetas avaladas con esta marca y con la cobertura mundial que ofrecen.
- 152 El Estudio realizado por la Asociación Española de Comercio Electrónico (AECE) en abril de 2001, en su modalidad B2C, señalaba que sólo un 5,8% de compradores utilizan «otros medios de pago», donde debemos señalar que se encontraría esta modalidad.
- 153 COM (2000) 349 final.
- 154 VILA SOBRINO, J.A., en AA.VV. *Comercio electrónico en Internet*, *op. cit.*
- 155 *Op. cit.* El primer precedente en el acervo comunitario sobre una definición de dinero electrónico lo encontramos en la Recomendación de la Comisión 97/489/CE, de 30 de julio de 1997, relativa a las transacciones efectuadas mediante instrumentos electrónicos de pago, en particular, las relaciones entre emisores y titulares de tales instrumentos. En su artículo 2.c) define el dinero electrónico como un instrumento de pago recargable, ya sea una tarjeta donde se almacenan electrónicamente los importes correspondiente o una memoria de ordenador en el que se carga electrónicamente un valor que permite a su titular efectuar transferencias de fondos.
Prevé un régimen jurídico diferenciado para el dinero electrónico atendiendo a que permita el acceso remoto a la cuenta de su titular o no lo permita, es decir, a que no sea anónimo o lo sea plenamente.
- 156 No tendría la consideración de dinero electrónico a efectos de esta Directiva la modalidad dirigida a micropagos Millicent, cuando el emisor del dinero electrónico coincide con el vendedor. El sistema se basa en una especie de cupones electrónico emitidos por un empresario de la red o por un intermediario o broker con su autorización. Los cupones se distribuirán, previo pago de su importe, entre los clientes del vendedor, quienes podrán utilizarlo como medio de pago para sus compras con éste. Cada cupón llevará asociado un número de identificación, de manera que cuando el comprador lo transmita al vendedor, éste tendrá que comprobar que no figure en sus archivos como utilizado, para evitar su uso doble mediante copia. Las principales características es que sólo podrán ser utilizados como medio de pago frente a este vendedor, y además no se requiere que un tercero reembolse al empresario el valor de los cupones, ya que éste lo habría ingresado previamente. FRAMIÑAN SANTAS, J., en AA.VV., *Comercio electrónico en ...*, *op. cit.*
En este medio de pago al coincidir emisor y vendedor del producto digital, el obligado tributario será la misma entidad, tanto en el modelo institucional como en el que estamos planteando, por lo que no existiría conflicto.
- 157 AMOR, D., *The E-Business Revolution*, Prentice-Hall, Upper Saddle River, 1999, pág. 487, seguido y citado en la nota a pie de página 400 por ILLESCAS ORTIZ, R., *Derecho de la contratación electrónica*, Civitas, Madrid, 2001, pág. 349.
- 158 La primera modalidad fue ideada en 1983 por David CHAUM a través de la empresa emisora que creó al efecto –DigiCash–, y le llamó e-cash. En el mecanismo de uso intervenían tres sujetos. La entidad emisora, el cliente y el vendedor. La entidad emisora instalaba en el equipo del cliente un software, el monedero electrónico, capaz de acuñar monedas imperfectas por el valor que desease el cliente, con un número de identificación asociado. Para validar las monedas, éste tenía que enviar su petición a la entidad emisora, que comprobaba si el cliente disponía de fondos en una cuenta especial e-cash abierta en la misma. Si la comprobación era afirmativa, firmaba digitalmente la moneda y la mandaba de vuelta al cliente. Sin embargo, la entidad emisora en este tránsito no llegaba a conocer el número de identificación asociado a

la moneda que acaba de firmar, ya que le llegaba codificado a través de un proceso que generaba el monedero electrónico conocido como «blindig factor». Cuando el cliente recibía la moneda firmada el programa descodificaba el número de identificación, y la moneda quedaba plenamente cumplimentada para ser utilizada como medio de pago. Cuando el vendedor la recibía, disponía de un derecho de crédito para dirigirse frente a la empresa que la firmó digitalmente, en base a un contrato previo entre ambas. La entidad emisora, antes de realizarle el pago, comprobaba que el número de identificación asociado a las monedas no hubiese sido presentado previamente al cobro. La utilización del «blindig factor» imposibilitaba que la entidad emisora conociera los intervinientes en las operaciones al no poder cotejar los números identificativos de las monedas, ni el objeto de las mismas. FRAMIÑAN SANTAS, J., en AA.VV. *Comercio electrónico en ...*, op. cit.

- 159 Se calcularía haciendo una sencilla regla de tres. Si el cliente obtiene dinero electrónico por 11,6 € y la entidad emisora le retiene provisionalmente 1,6 € en concepto de IVA, por una compra, excluido el impuesto, por valor de 5 €, correspondería una retención de 0,8 €.
- 160 El artículo 3 de la Directiva 2000/46/CE señala que «1. El portador de dinero electrónico podrá, durante el periodo de validez, solicitar al emisor que se lo reembolse al valor nominal por monedas y billetes de banco o por transferencia a una cuenta sin otros gastos que aquellos que resulten estrictamente necesarios para realizar la operación. 2. El contrato entre emisor y el portador estipulará claramente las condiciones de reembolso. 3. El contrato podrá prever un límite mínimo para el reembolso. El límite no podrá superar los diez euros».
- 161 INZA, J., «Sistemas de pago Avanzados», en AA.VV. *Derecho del Comercio ...*, op. cit., pone de manifiesto esta situación en relación a dos productos de pago electrónico de Banesto. La tarjeta Virtu@ICashMoney, que es una tarjeta monedero virtual anónimo, que se distribuye sin saldo y que se puede cargar en cualquier cajero o a través de una función de recarga por Internet mediante SET. Permite su uso como medio de pago en aquellos portales donde el vendedor disponga de un TPV virtual de Banesto, identificándose con el número de tarjeta y un PIN virtual, y también fuera de la Red como tarjeta de llamada a larga distancia en algunas operadoras, mencionando un número de tarjeta y un TIN. En esta línea, la tarjeta Virtu@ICash Universitaria incorpora funciones monedero 4B, monedero telefónico, y monedero virtual y anónimo. Se distribuye por acuerdo con algunas universidades, sin saldo. Sus diferentes monederos se pueden cargar en cualquier cajero. El monedero Virtual puede utilizarse al igual que la tarjeta [Virtu@ICash Money](mailto:Virtu@ICashMoney), en el TPV virtual de Banesto y como tarjeta de llamada a larga distancia en algunas operadoras; el monedero telefónico puede utilizarse en cabinas adaptadas de Telefónica; y el monedero 4B en los TPVs especiales instalados en multitud de comercio, así como en sistemas de vending. La mayor limitación de estos modelos es que tanto comprador como vendedor deben tener cuenta abierta en la entidad financiera que los emite.
- 162 LLANEZA GONZÁLEZ, P., *Internet y comunicaciones...*, op. cit., pág. 314. La propuesta del Departamento del Tesoro obligaría a las entidades financieras a verificar la identidad de las personas que efectúen una transferencia electrónica de fondos al extranjero por encima de los 750\$, a registrar de forma detallada los datos de las personas que intervengan en transferencias de más de 3.000\$.
- 163 Directiva 2000/28/CE, de 18 de septiembre, por la que se modifica la Directiva 2000/12/CE relativa al acceso a la actividad de entidades de crédito y a su ejercicio.
- 164 Directiva 91/308/CEE, de 10 de junio, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales. Por ejemplo, la identificación de todos los clientes con cuenta abierta en la entidad y de aquellos que no la tengan cuando la transacción con el cliente sea igual o mayor a 15.000 €. También resulta interesante la exigencia de identificación a todos los clientes que compren o vendan fichas de juego por un valor igual o superior a 1.000 €. En este sentido, tenemos que hacer equivalentes fichas de juego con dinero electrónico propio del casino.
- 165 HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., en *La fiscalidad del comercio...*, op. cit., págs. 63 y 64, se muestra partidario de esta limitación del dinero contenido en el soporte.