

<b>TRIBUTACIÓN</b>	<b>MODELO ALTERNATIVO A LA PROPUESTA INSTITUCIONAL SOBRE LA IMPOSICIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN EL IVA (I)</b>	<b>Núm. 76/2002</b>
--------------------	---	-------------------------

### **JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA**

*Prof. 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:**

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. El presente trabajo ha sido dividido en dos partes, y en la **parte I** veremos:

- Conceptos básicos.
- Problemática en el IVA.

Dejando para la **parte II**, que incluiremos en la próxima Revista (enero de 2003):

- Solución institucional.
- Modelo alternativo.

\* 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:

---

1. La Sociedad de la Información, Internet y el comercio electrónico.
2. Clases y caracteres del comercio electrónico.
3. Problemática en el régimen del IVA.
  - 3.1. Calificación de las operaciones de comercio electrónico directo.
    - 3.1.1. Los productos digitalizables.
    - 3.1.2. Los servicios tradicionales.
  - 3.2. Tipos impositivos reducidos y exenciones limitadas.
    - 3.2.1. Tipos impositivos reducidos.
    - 3.2.2. Exenciones limitadas.
  - 3.3. Localización del hecho imponible.
    - 3.3.1. Principios de sujeción en el IVA.
      - a) Bienes: principio de tributación en destino.
      - b) Servicios: principio de tributación en origen.
      - c) Reglas especiales en las prestaciones de servicios.
    - 3.3.2. Los Servicios de Telecomunicaciones. Primer precedente.
    - 3.3.3. Las actividades de comercio electrónico y los servicios prestados por el Proveedor de servicios de Internet.
      - a) Servicios prestados por el ISP.
      - b) Comercio electrónico directo.
      - c) Comercio electrónico indirecto.

## 1. LA SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN, INTERNET Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO

La Sociedad de la Información es el término acuñado por la Comisión Europea <sup>1</sup> para referirse a los profundos cambios tecnológicos y, por ende, sociales, a los que hemos asistido en los últimos años del siglo XX y que han provocado una ostensible mejora en la disponibilidad y manipulación de contenidos. El tratamiento en masa de información y la transmisión de imágenes, sonidos y datos digitalizados a cualquier lugar del mundo, de forma interactiva, a través de distintos canales, han sido las manifestaciones explícitas de este fenómeno.

El sustento tecnológico de esta nueva era radica en la digitalización de contenidos <sup>2</sup>. Su utilización en el campo de la informática y las telecomunicaciones y la posterior integración de ambos sectores, en lo que ha venido a constituir el nuevo sector de las tecnologías de la información y de las telecomunicaciones (las denominadas TIC) <sup>3</sup>, ha creado el entorno apropiado para que se lleva-

<sup>1</sup> El término Sociedad de la Información fue utilizado por primera vez por la Comisión Europea COM (93) 700 final, de 5 de diciembre de 1993, en su *Libro Blanco «Crecimiento, competitividad y empleo»* donde define el concepto como «El conjunto de cambios sociales y organizativos producidos como resultado de la acción de las nuevas tecnologías aparecidas en el campo de la información y de las comunicaciones».

En el documento «*Europa y la Sociedad global de la información. Recomendaciones del Grupo Bangemann al Consejo Europeo*», de 26 de mayo de 1994, presentado en el Consejo Europeo celebrado en Corfú en junio de ese mismo año y conocido coloquialmente como el *informe Bangemann*, un grupo de expertos en nuevas tecnologías comparó el impacto de esos cambios con las transformaciones económicas y sociales que sucedieron a la Revolución Industrial. Según éstos, supone «... el surgimiento de un nuevo modelo de sociedad en el que la información y el conocimiento, en todas sus formas, se pueden convertir en la clave para el desarrollo económico y afectar a todas las actividades de las personas».

A nivel nacional, el Real Decreto 1289/1999, de 23 de julio, por el que se crea la Comisión Interministerial de la Sociedad de la Información y de las Nuevas Tecnologías en España, comienza con un acercamiento al concepto y señala que: «La idea de Sociedad de la Información engloba un conjunto de actividades industriales y económicas, comportamientos sociales, actitudes individuales y formas de organización política y administrativa, de importancia creciente en las naciones situadas en la vanguardia económica y cultural...».

Por otro lado, el anteproyecto de ley sobre servicios de la Sociedad de la Información y del comercio electrónico, de 30 de abril de 2001 (anteproyecto de ley sobre el comercio electrónico), señala que: «Lo que la Directiva 2000/31/CE denomina Sociedad de la Información viene determinado por la extraordinaria expansión de las redes de telecomunicaciones y en especial de Internet como vehículo de transmisión e intercambio de todo tipo de información...».

El artífice del fenómeno Microsoft, B. GATES, en *Camino al futuro*, McGraw-Hill, Madrid, 1995, simplemente considera que «La autopista de la información es la red de comunicaciones de alta capacidad que se prevé conecte hogares y empresas en la próxima década. Esta red transformará nuestra forma de trabajar, jugar, hacer compras y aprender».

<sup>2</sup> De forma genérica podemos definir la digitalización como un proceso de transformación de contenidos en un lenguaje secuencial de dígitos. El fundamento radica en expresar datos, sonidos o imágenes, en última instancia, a través de un sistema numérico binario, lo que posibilita su manipulación y transmisión.

<sup>3</sup> Según la clasificación empleada por *European Information Technology Observatory (EITO)*, el sector de las TIC se compone de dos ramas de actividad económica basadas en dos tipos de tecnologías: la informática y las telecomunicaciones. El subsector de las tecnologías de la información (TI) se subdivide en: hardware, software, servicios y mantenimiento de equipos. Mientras, el subsector de las telecomunicaciones está más integrado y se clasifica tradicionalmente en dos segmentos: equipos y servicios.

Sin embargo, esta clasificación de las actividades económicas no contempla la integración convergente de ambos sectores, lo que ha provocado que se una la electrónica de consumo y los servicios multimedia. Como alternativa, la Comisión Europea propone el concepto «sector digital», más próximo a los servicios, que excluye la fabricación de equipos informáticos, de oficina y de telecomunicaciones. Esta definición englobaría los servicios de telecomunicaciones, los relacionados con programas informáticos, y los servicios de proceso de datos, los servicios de información y la producción de contenidos multimedia. Así lo expone PRADAS POVEDA, J.I., «El sector digital como facilitador del cambio económico y de la naturaleza de la empresa» *Economía Industrial*, n.º 325, 1999.

se a cabo el alumbramiento de Internet <sup>4</sup>, protagonista principal y vector guía de esta nueva realidad. Las sinergias potenciales del uso conjunto de computación y telecomunicaciones y sus múltiples aplicaciones comerciales han motivado un perfeccionamiento incesante en los sistemas de transmisión de contenidos digitales, así como el desarrollo de modernas redes de telecomunicaciones con mayor capacidad de transmisión <sup>5</sup>. A la par, estas nuevas condiciones tecnológicas han desencadenado un proceso de convergencia tecnológica <sup>6</sup> y de negocios <sup>7</sup>, que se manifiesta de forma superlativa en Internet <sup>8</sup>.

<sup>4</sup> El Departamento del Tesoro de los EE.UU. realiza una definición genérica de Internet en su informe «Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce», publicado en noviembre de 1996. En éste expone que Internet sería «*Vast International network of networks that enables computer of all kind to share services and communicate directly*». Como señala, Internet está conformado por una gran red de redes informáticas interconectadas de forma continua que permite a todo tipo de computadoras comunicarse directamente y compartir servicios.

LLANEZA GONZÁLEZ, P., *Internet y comunicaciones digitales*, Bosch, Barcelona 2000, pág. 35, considera que «Internet es un sistema, que no un medio, de comunicación transnacional que, gracias a unos estándares comunes y usando tecnologías y redes de telecomunicación, permite el intercambio y la obtención de información mediante el uso de diversas modalidades de comunicación en línea (listas de correo, grupos de discusión de Usenet, FTP, WWW, chats, etc.). Internet es información, tecnología y una red física de telecomunicación».

Este sistema de comunicación se caracteriza por las peculiaridades de las redes que lo conforman – independencia, internacionalidad y carácter abierto–, y engloba distintos servicios que, básicamente, podemos sintetizar en tres: a) La Web o WWW, que es el servicio por el que se puede visualizar la información contenida en los servidores. Toda la información disponible en la Web está en un formato común denominado HTML que reconocen todos los navegadores; b) El correo electrónico (e-mail), que permite enviar y recibir documentos en formato electrónico. Un servidor conectado a Internet reserva un espacio de memoria para que el usuario reciba y almacene mensajes electrónicos, a modo de buzón de correo. Cuando éste se conecta a Internet, puede descargarlos en su terminal y, de igual modo, enviar mensajes propios; c) por último, la transferencia de ficheros (ftp) que es un servicio específico para el traspaso de ficheros entre dos ordenadores. No obstante, el correo electrónico solapa parte de este servicio al permitir adjuntar cualquier tipo de fichero a un mensaje electrónico.

<sup>5</sup> LLANEZA GONZÁLEZ, P., *Internet y comunicaciones...*, *op. cit.*, págs. 19 y 20.

<sup>6</sup> Libro Verde de la Comisión, COM(1997) 623, sobre la convergencia de los sectores de telecomunicaciones, medios de comunicación y tecnologías de la información y sobre sus consecuencias para la reglamentación en la Sociedad de la Información, define la convergencia tecnológica como: «La capacidad de diferentes plataformas de red de transportar tipos de servicios esencialmente similares, o la aproximación de dispositivos de consumo tales como el teléfono, la televisión y el ordenador personal».

Las redes de telecomunicaciones utilizadas para la transmisión de información se muestran indiferentes a la naturaleza de la misma –texto, sonido o imagen– debido a la digitalización inicial, y al desarrollo de las nuevas tecnologías de transmisión y a la implantación de nuevas redes de mayor capacidad. Se ha producido una nueva situación en la que los servicios que tradicionalmente se han prestado específicamente a través de una red, puedan ser prestados utilizando otras, y viceversa, en lo que LLANEZA GONZÁLEZ, P., *Internet y ....*, *op. cit.*, págs. 19 y 21, califica como convergencia de redes y servicios.

<sup>7</sup> BARCELÓ ROCA, M., «La nueva economía digital. El fenómeno de la convergencia tecnológica y de la desintermediación» *Economía industrial*, n.º 325, 1999; y PRADAS POVEDA, J.I., «El sector digital como...» *op. cit.*, entre otros, consideran que la convergencia tecnológica se completa con la integración del sector económico que mejor podía aprovechar las economías de escala creadas, los medios de comunicación en sus múltiples segmentos, también llamada la industria de contenidos.

Sin embargo, sin negar el extraordinario potencial de crecimiento que para la industria de contenidos representa las TIC, tampoco debemos obviar cómo otros sectores económicos, como el financiero, pueden explotarla con gran provecho, produciéndose en el mundo empresarial una convergencia de actividades económicas de carácter intersectorial a través de alianzas, fusiones o creación de nuevos operadores con capital muy diverso. En esta línea LLANEZA GONZÁLEZ, P., *Internet y ...* *op. cit.*, pág. 24.

<sup>8</sup> Así, y en el marco de convergencia tecnológica expuesto, para acceder a este sistema de comunicación se puede utilizar indistintamente la red de telefonía fija, móvil o la televisión por cable. Junto a las anteriores, se prevé que en un futuro cercano, fruto del desarrollo tecnológico, se utilice la red de tendido eléctrico como otra alternativa de acceso. Esta convergencia de redes y servicios ha permitido, utilizando alguna de las distintas vías de acceso, la proliferación de diversos tipos de terminales para realizar la conexión a Internet: ordenadores fijos y portátiles, teléfonos móviles, televisión digital, agendas electrónicas, consolas de juegos, o incluso relojes, permiten al usuario entrar en la misma, si bien esta lista queda abierta a otros elementos que a buen seguro se incorporarán próximamente.

La Red posibilita la transmisión de información digitalizada, la exposición permanente de contenidos y la consulta discrecional de éstos. Estas utilidades resultan idóneas para realizar actividades comerciales, ya que las empresas pueden exponer, vender e, incluso, transmitir productos digitalizados sin establecimientos fijos, a cualquier lugar del mundo, durante todo el día, aprovechando las diferencias horarias de las distintas partes del planeta, y por tanto, los distintos hábitos temporales de compra de los consumidores mundiales. Estas excelencias han extendido el comercio electrónico<sup>9</sup> y las compañías virtuales o cibernéticas, que utilizan como omnipresente punto de venta su sitio web.

<sup>9</sup> Son múltiples las definiciones que se han formulado sobre el comercio electrónico, sin que exista una opinión unánime sobre el concepto. La Comunicación de la Comisión Europea COM (1997)157 final, de 16 de abril, titulada «Iniciativa europea de comercio electrónico» lo define como «cualquier actividad en que las empresas y consumidores interactúan y hacen negocios entre sí o con las administraciones por medios electrónicos». Es decir, la Comisión considera comercio electrónico cualquier transacción comercial electrónica. En esta línea, aunque algo más preciso, SEGARRA TORMO, S., en «Las nuevas tecnologías: el comercio electrónico» en *Manual de Fiscalidad Internacional*, AA.VV., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001, pág. 607, lo define como «Toda forma de transacción comercial que utiliza técnicas de comunicación a distancia basadas en las redes de telecomunicaciones». En base a estas definiciones genéricas, podemos encuadrar las compras realizadas por televisión, o incluso mediante teléfono o fax. Además, también sería posible considerar como comercio electrónico las compras realizadas en un establecimiento físico en las que el pago se realiza mediante tarjeta de débito o crédito, en la medida en que la obligación principal del adquirente se satisface electrónicamente. Resulta obvio que estas realidades difieren sustancialmente entre sí, y que sería recomendable concretar más la definición.

Otra definición es la expuesta en la Iniciativa de Promoción e Identificación de Servicios Emergentes de Telecomunicaciones Avanzadas (PISTA) «Estudio de situación del comercio electrónico en España», 1999, pág.1, que considera que «se puede definir, en un sentido amplio, como cualquier forma de transacción o intercambio de información comercial basada en la transmisión de datos sobre redes de comunicación como Internet. En este sentido, el concepto de comercio electrónico no sólo incluye la compra y venta electrónica de bienes, información o servicios, sino también el uso de la red para actividades anteriores o posteriores a la venta...».

En esta segunda definición se menciona como red de comunicación estándar a Internet, lo cual es consecuente con la evolución y desarrollo del fenómeno, ya que ha sido este sistema de comunicación el que ha hecho llegar al gran público esta nueva modalidad comercial. Sin embargo, no restringe a Internet como único medio de comunicación que articule una operación de comercio electrónico.

Otro aspecto relevante es la consideración como comercio electrónico del uso de la red para actividades anteriores o posteriores a la venta. Se puede considerar como comercio electrónico el servicio de acceso a Internet prestado al consumidor o al vendedor, o el alojamiento de la página web del vendedor en el servidor. Aunque estas actividades tengan cabida en una concepción amplia del comercio electrónico, las diferenciaremos del comercio electrónico en sentido estricto, que incluirá sólo las operaciones comerciales en las que se sustituye el punto de venta físico por otro cibernético. A nuestro entender, la delimitación conceptual del comercio electrónico en sentido estricto debe contener estas notas:

- La existencia de una transacción comercial electrónica, entendiéndose por ésta la utilización de técnicas y redes de telecomunicaciones en la contratación y/o en el suministro del producto o servicio.
- El vendedor o el prestador utilice un sistema o un medio de telecomunicación como punto de venta en el que exhiba sus productos o servicios y sea utilizado para la contratación y/o el suministro.
- La contratación o el suministro se lleve a cabo a distancia, sin que se produzca el encuentro físico de las partes.

Según estas notas, las compras por televisión interactiva pueden constituir una variante de comercio electrónico, aunque por el momento es Internet el medio que monopoliza estas transacciones.

Debemos advertir que el precedente inmediato del comercio electrónico tal y como lo entendemos actualmente lo suponen los sistemas EDI (*Electronic Data Interchange*), que constituían redes cerradas entre empresas que usaban un formato normalizado y que eran utilizadas en sus transacciones comerciales. Las empresas no utilizaban esta red como punto de venta virtual, sino como medio de comunicación comercial, realización de pedidos, condiciones, facturación,... La Comisión Europea, en *Aspects de l'EDI*, D.G. Télécommunications, industries de l'information et innovation, FR/89/1, lo definió como «El intercambio o transferencia de datos preparados o formateados de manera estándar entre las diferentes aplicaciones que funcionan en los ordenadores de asociados comerciales con un mínimo de intervención manual». Sin embargo, posteriormente este tipo de redes se ha extendido a otros usos y sectores y, en esta línea, la *Ley Modelo sobre comercio electrónico aprobada por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional CNUDMI-UNCITRAL*, de 16 de diciembre de 1996, en su artículo 2, no hace referencia a la naturaleza de las transacciones electrónicas, comerciales o no, entendiéndose por EDI «la transmisión electrónica de información de una computadora a otra, estando estructurada la información conforme a alguna norma conferida al efecto».

## 2. CLASES Y CARACTERES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Por ser conceptos recurrentes a lo largo de este estudio, resulta necesario realizar varias clasificaciones del comercio electrónico.

Una primera clasificación de las actividades comerciales en la Red, importada de la doctrina anglosajona y determinante a efectos del IVA, se fundamenta en la naturaleza del adquirente. Cuando éste es un empresario o profesional, estaríamos ante el comercio electrónico entre empresas –Business to Business, B2B–, mientras que si no lo es, asistiríamos al comercio electrónico dirigido al consumidor final –Business to Consumer, B2C–.

Utilizando la terminología de la Comisión Europea <sup>10</sup>, y atendiendo al canal de distribución utilizado, encontramos una segunda clasificación que distingue dos modalidades:

- a) Directo. Se transmite electrónicamente el servicio o el producto digitalizado, mediante un fichero, a través de alguna red de telecomunicaciones, desde el punto de venta del vendedor, al terminal desde el que opere el adquirente. No se requiere transporte físico y, obviamente, sólo los productos digitalizables y las prestaciones de servicios que se puedan realizar *on line* –libros, revistas, discos, software, películas de video, bases de datos, servicios de consultoría, traducción de textos, etc.–, son susceptibles de esta modalidad comercial.
- b) Indirecto. La contratación se realiza utilizando las nuevas tecnologías, sin embargo, el producto se envía o el servicio se presta siguiendo los cauces tradicionales, esto es, en el caso de bienes, en formato material y mediante transporte físico, mientras que para los servicios, el método de prestación no se verá alterado y, normalmente, se requerirá el desplazamiento físico de al menos alguna de las partes.

Por tanto, esta variante comercial no es más que una nueva modalidad de venta a distancia, en la que la novedad radica en la forma de exposición del producto –sitio web– y de contratación –electrónica–.

Ambas tipologías comerciales afectan de forma disímil a la imposición sobre el consumo, siendo el comercio electrónico directo el que mayores problemas está ocasionando. Y es que las nuevas actividades económicas tienen ciertos caracteres que afectan a los Principios que sustentan la imposición indirecta y a la Sexta Directiva <sup>11</sup>, y es en el comercio electrónico directo donde los mismos se manifiestan plenamente. Estos caracteres serían:

- A. *Desmaterialización de los productos digitalizables*. Los productos digitalizables, que tradicionalmente han necesitado de un soporte físico para su comercialización, observan cómo es posible su venta y distribución a través de Internet sin necesidad del componente mate-

<sup>10</sup> Comunicaciones de la Comisión «Iniciativa europea de comercio electrónico» *op. cit.* y «Comercio electrónico y fiscalidad indirecta» COM (98) 374, de 17 de junio. Según ésta, el ámbito del comercio electrónico «indirecto» atiende a pedidos electrónicos de bienes tangibles, mientras que el «directo» lo conforman los pedidos electrónicos y entrega de productos y prestaciones de servicios *on line*, a través de las redes.

<sup>11</sup> Directiva 1977/388/CE, de 17 de mayo, *Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (Sexta Directiva)*.

rial que los acompañaba, que carecía de valor para el consumidor <sup>12</sup>. Obviamente, sólo éstos son susceptibles de ser indistintamente objeto de comercio electrónico directo o indirecto, lo que dependerá del tipo de formato que desee el adquirente.

Se prevé para los años venideros que esta categoría de productos, los digitalizables, se pueda ir haciendo más numerosa <sup>13</sup>. Este rasgo, unido al mayor número de clientes potenciales que en el futuro se acercaran a la Red debido a la mejora paulatina en las condiciones tecnológicas, a la bajada de precios, y a la mayor familiarización de las generaciones venideras con el uso de las nuevas tecnologías, provocará un incremento del comercio electrónico, especialmente en su modalidad directa. Por tanto, los problemas que plantean ahora este tipo de operaciones en los sistemas tributarios, si no son resueltos satisfactoriamente, pueden cobrar mayor virulencia <sup>14</sup>.

**B. Servicialización a distancia de la economía** <sup>15</sup>. Como acabamos de exponer, el uso de las nuevas tecnologías posibilita que se puedan prestar servicios íntegramente a través de Internet y, por tanto, a distancia, que tradicionalmente han requerido el encuentro físico de las partes. Por ejemplo: los servicios de consultoría, jurídicos, financieros, contratación de seguros, organización de subastas, juegos onerosos, agencias de viajes, etc. Además, a los servicios tradicionales que ahora se pueden prestar a distancia, debemos añadir el suministro de productos digitalizables a través de la Red, que del mismo modo se prestan a distancia.

La servicialización de la economía de las economías desarrolladas se agrava con el nacimiento y crecimiento de la sociedad de información, entrando en un segundo estadio que podemos denominar servicialización a distancia de la economía.

**C. Internacionalización de servicios.** El carácter global de los servicios de la Sociedad de la Información unido al proceso de liberalización en el sector de las telecomunicaciones al que se ha asistido en occidente en las últimas décadas <sup>16</sup>, nos han conducido a una

<sup>12</sup> Pese a que actualmente la desmaterialización de productos sólo se ha producido mediante la utilización de Internet, no resultaría extraño que próximamente se extendiese a los medios de telecomunicación tradicionales, especialmente a la televisión. Utilizando la mayor capacidad de las nuevas infraestructuras de telecomunicación se puede conseguir un alto grado de interactividad, de manera que las televisiones podrían incorporar un pequeño procesador y una memoria informática, a efectos de realizar compras de películas, programas televisivos, música o libros, que almacenarían en su interior, convirtiéndose además de en receptores de la señal de televisión, en videoteca, discoteca o biblioteca, respectivamente, sin necesidad de conexión a Internet. Pero el objeto de comercio no sólo podrían ser estos productos digitalizables, sino que también sería posible prestar otros muchos servicios a través de la pantalla del televisor, insistimos, sin conexión a Internet. Por ejemplo, las entidades financieras, las compañías aseguradoras o las agencias de viajes podrían tener un canal de televisión a través del cual el cliente pueda realizar gran parte de sus operaciones.

<sup>13</sup> HEDGPETH, E., «El crecimiento del comercio electrónico», XXXII Asamblea General del CIAT. Bahía, Brasil, mayo 1998. Pág. 5, señala que: «Se pronostica que este segmento experimentará un crecimiento a largo plazo, debido a que productos duros y tangibles se tornarán blandos. Es decir, la parte más valiosa de los televisores digitales será el software incorporado en el televisor; por consiguiente, obtener un televisor nuevo consistirá en obtener software actualizado, y ello será adquirido digitalmente». Nota a pie de página 44 extraída de OLIVER CUELLO, R., *Tributación del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999. Pág. 39.

En esta línea se pronuncia NEGROPONTE, N., *Being Digital*, paperback edition-New York: Vintage Books, 1996, quien prevé que «la posibilidad de ver una película por Internet reducirá a la marginalidad, en un plazo máximo de 10 años, los negocios de video club». Nota a pie de página 263 de HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio electrónico*, CISSPraxis, Barcelona, 2000. Pág. 136.

<sup>14</sup> Comunicación de la Comisión «Comercio electrónico y fiscalidad indirecta» *op. cit.*, y *Propuesta de Directiva* del Consejo, COM (2000) 349 final, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE referente al régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a determinados servicios prestados por vía electrónica, que modificaba la propuesta inicial COM (2000) 148.

<sup>15</sup> OWENS, J., «The tax man cometh to the cyberspace», *Tax notes international*, 2, 1997.

<sup>16</sup> En los años 80 las telecomunicaciones constituían un monopolio virtual en la mayoría de los países miembros de la OCDE, pero esta situación se está invirtiendo. OWENS, J., «The tax man...» *op. cit.*

internacionalización de servicios. El mercado de la oferta de los servicios prestados *on line* y de telecomunicaciones no sólo estará conformado por los operadores nacionales, sino también por los no establecidos que deseen competir en éste, al no ser necesario que dispongan de un lugar físico en su interior.

- D. *Deslocalización de los actores.* El nacimiento de Internet y del comercio electrónico directo favorece que los agentes intervinientes desconozcan recíprocamente la localización del otro. Podemos contemplar un escenario en el que la ubicación física de los trabajadores y de la propia ciberempresa, así como la de los potenciales clientes, resulta irrelevante, especialmente cuando se comercie con productos digitalizados que se suministren a través de redes.

En este caso, del comprador sólo requerirá conocer la dirección electrónica del sitio web donde se expone el vendedor, así como disponer de un dispositivo con conexión a Internet y con capacidad para almacenar los bits informáticos que va a adquirir. No tendrá que desplazarse físicamente a ningún establecimiento y será indiferente el lugar del planeta donde se encuentre.

Respecto al vendedor, el punto de venta descansa sobre una base material, el servidor. Sin embargo, en esencia no es más que un espacio de memoria de un equipo electrónico ocupado por software y datos, en última instancia, bits, que pueden ser trasladados a otro ser-

---

En el ámbito europeo resultó decisivo el informe *Bangemann, op. cit.* En éste se señalaba que el desarrollo en un entorno competitivo favorecería el abaratamiento del uso de las redes y una mayor innovación tecnológica en el sector. En consecuencia, planteó la necesidad de liberalizar el mercado de las telecomunicaciones, pero asegurando el servicio a todos los ciudadanos europeos. A raíz de este informe, se tomó conciencia en las distintas instituciones de la Unión Europea y en los Estados miembros, de la necesidad de liberalizar el sector y fomentar la competencia internacional. La respuesta no se hizo esperar y a partir de entonces se inició un proceso de liberación que a nivel europeo tuvo reflejo en una serie de Directivas:

- *Directiva 97/33/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de julio de 1997, relativa a la interconexión en las telecomunicaciones en lo que respecta a garantizar el servicio universal y la interoperabilidad mediante la aplicación de los principios de la oferta de red abierta (ONP).* Realizada en base a una propuesta inicial COM(95) 379, que posteriormente fue modificada COM(96) 535.
- *Directiva 97/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 29 de octubre de 1997, por la que se modifican las Directivas 90/387/CEE y 92/44/CEE del Consejo a efectos de su adaptación a un entorno competitivo en el sector de las telecomunicaciones.* Realizada en base a la propuesta inicial COM(95) 543, posteriormente modificada en COM(96) 418.
- *Directiva 98/10/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de febrero de 1998, sobre la aplicación de la oferta de red abierta (ONP) a la telefonía vocal y sobre el servicio universal de telecomunicaciones en un entorno competitivo (sustituye a la Directiva 95/62/CE).* Realizada en base a la propuesta inicial COM(96) 419, posteriormente modificada en COM(97) 287/Final.
- *Directiva 98/4/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 1 de abril de 1998, por la que se modifica la Directiva 93/38/CEE que coordina los procedimientos de adjudicación de contratos en los sectores del agua, de la energía, de los transportes y de las telecomunicaciones.* Realizada en base a la propuesta inicial COM(95) 107, posteriormente modificada en COM(97) 290.

A nivel nacional, se dictó un conjunto de normas conocidos como Paquete de Medidas Liberalizadoras de las Telecomunicaciones. Desde 1994 a 1998 se comienza a aplicar esta batería normativa, impulsada por la actuación del Consejo Asesor de las Telecomunicaciones, que, desde 1991, es el máximo órgano asesor en esta materia. Entre las disposiciones que entraron en vigor, destacan:

- *Ley 37/1995, de 12 de diciembre, reguladora de las telecomunicaciones por satélite.*
- *Ley 41/1995, de 22 de diciembre, de régimen jurídico de televisión local por ondas terrestres.*
- *Ley 42/1995, de 22 de diciembre, reguladora de las telecomunicaciones por cable.*
- *Real Decreto-Ley 6/1996, de 7 de junio, de liberalización de las telecomunicaciones, en la que se procede a su desarrollo y a la creación de la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones.*
- En los años 1997 y 1998, se aprobaron nuevas Leyes sobre las telecomunicaciones, y su liberalización, y numerosos Reales Decretos sobre transmisiones de señales de TV, radiodifusión, telecomunicaciones por satélite, infraestructuras de telecomunicaciones y su acceso, concediéndose nuevas licencias de telefonía. Pero, sobre todo, destaca la aprobación de la *Ley 11/1998, de 24 de abril, General de Telecomunicaciones*, que sustituye a la de 1987 y que incorpora al ordenamiento jurídico español numerosas Directivas comunitarias. Es en este momento cuando realmente se liberaliza y deroga gran parte de la normativa vigente hasta ese momento en la materia.

vidor localizado en un Estado distinto de forma electrónica. Incluso el servidor podría ser un equipo electrónico portátil y de igual forma, la alteración del contenido del sitio web se podría hacer electrónicamente, pudiendo ser enviada a través de la propia Red por los recursos humanos pertenecientes a la compañía que se encarguen de su actualización <sup>17</sup>. En definitiva, Internet posibilita la deslocalización inmediata del punto de venta de las empresas virtuales, sin costes ni traslados.

*Anonimato.* Conocer quién es el interlocutor resulta complejo, y son pocos los rastros dejados <sup>18</sup>, si las partes no utilizan mecanismos seguros de autenticación basados en técnicas criptográficas, como los certificados digitales y, especialmente, la firma electrónica avanzada.

Pese a que el uso de estos instrumentos resolvería el problema del anonimato en el comercio electrónico, su utilización no resulta obligatoria, debido a que se considera que una medida de este género supondría un fuerte freno al crecimiento de estas actividades.

Pese a que el anonimato es defendido por aquellos que lo consideran como un elemento incentivador del desarrollo de este tipo de comercio, otros lo repudian porque exigen mayor seguridad y transparencia en estas transacciones para evitar el riesgo de fraudes *on line* <sup>19</sup>. Además, desde la óptica fiscal, resulta necesario que el sujeto pasivo del impuesto sobre el consumo que grave la operación conozca la naturaleza del adquirente, consumidor final o empresario o profesional, y su Estado de residencia o donde se encuentra establecido.

<sup>17</sup> Una actividad que incita el fenómeno del teletrabajo y que posibilita deslocalizar a los recursos humanos de la empresa que opera en la red.

<sup>18</sup> Son tres los rastros que sobre la identidad de los intervinientes puede dejar una operación de comercio electrónico, a falta de la utilización de mecanismos seguros de autenticación de las partes: Número IP que asigna el servidor al equipo que se conecta a la Red, Dirección postal del lugar al que se envía la mercancía y Titular o titulares de las cuentas bancarias de origen y procedencia de los fondos.

- El Número IP, que puede ser fijo o exclusivo y diferente en cada conexión a la Red, lo asigna el servidor al equipo que se conecta a Internet, no garantiza que el dueño del equipo sea quien realmente esté conectado. Además, la existencia de equipos de conexión pública, como los existentes en cibercafés, bibliotecas, universidades, ..., lo invalida como un indicador fiable de la identidad de las partes.

- La Dirección postal del adquirente, información necesaria para el vendedor en operaciones de comercio electrónico indirecto que versan sobre activos materiales, pero innecesaria en el comercio electrónico directo, por lo que para esta modalidad tampoco resulta operativa.

Además, tampoco el comprador sabría con certeza que el vendedor es quien dice ser.

- Titular o titulares de las cuentas bancarias de origen y procedencia de los fondos. El medio de pago mayoritariamente usado en las operaciones de comercio electrónico directo es la tarjeta de crédito o débito, comunicándole el número de la misma y la clave al vendedor para que éste compruebe la suficiencia de fondos del cliente y realice el cargo correspondiente. También se puede utilizar el cargo directo en cuenta o incluso una transferencia bancaria, aunque estos métodos son residuales. En todo caso, los movimientos de dinero entre las cuentas bancarias de las partes constituyen el indicio primordial de la realización de la operación comercial y el principal recurso para desenmascarar la identidad de las mismas, siempre que se cuente con la colaboración de las entidades financieras implicadas.

Sin embargo, aunque de forma muy minoritaria (no llega al 5% de las operaciones realizadas), también se utiliza como instrumento de pago el dinero electrónico, que puede ser absolutamente anónimo, lo que eliminaría el rastro de la titularidad de las cuentas bancarias.

<sup>19</sup> La Comisión Europea en su Comunicación «*Iniciativa europea de comercio electrónico*» *op. cit.*, pone de manifiesto que «el primer objetivo que ha de conseguirse para el desarrollo del comercio electrónico es generar confianza en que sus transacciones no serán interceptadas ni modificadas, el comprador y el vendedor son los que dicen que son, y los mecanismos de la transacción son accesibles, legales y seguros».

Para atajar el anonimato del vendedor en la Red, el artículo 5 de la Directiva sobre el comercio electrónico obliga a los prestadores de servicios de la Sociedad de la Información establecidos en territorio comunitario a que faciliten el acceso de forma directa y permanente a un conjunto de datos identificativos. Cita los siguientes:

- a) Nombre del prestador del servicio;
- b) Dirección geográfica donde esté establecido el prestador de servicios;
- c) Señas que permitan ponerse en contacto rápidamente con el prestador de servicios y establecer una comunicación directa y efectiva con él;

### 3. PROBLEMÁTICA EN EL RÉGIMEN DEL IVA

Pese a que el objeto de este trabajo se centra en el modelo de IVA de la Sexta Directiva comunitaria, la implantación de figuras impositivas similares en la gran mayoría de jurisdicciones fiscales <sup>20</sup> hace que la mayor parte de los problemas que expondremos y de las soluciones que, una vez analizados, propondremos, sean de igual forma extensibles a éstas. Además, una parte del análisis que realizaremos también puede ser válido para el resto de las jurisdicciones que utilizan un impuesto sobre las ventas <sup>21</sup>.

Debido al carácter mundial de los servicios de la Sociedad de la Información y del comercio electrónico, los principales problemas se suscitan especialmente en las operaciones internacionales y en la aplicación de los tradicionales Principios del Derecho Tributario Internacional <sup>22</sup>. Los sistemas tributarios, que giran sobre la idea de la soberanía nacional, se encuentran inadaptados al nuevo escenario global que facilita las transacciones internacionales y la deslocalización e internacionalización de operaciones tradicionalmente internas <sup>23</sup>. Se «internacionaliza a los contribuyentes y a los

- d) Si el prestador de servicios está inscrito en un registro mercantil u otro registro público similar, nombre de dicho registro y número de inscripción asignado en él al prestador de servicios, u otros medios equivalentes de identificación en el registro;
- e) Si una determinada actividad está sujeta a un régimen de autorización, los datos de la autoridad de supervisión correspondiente;
- f) En lo que se refiere a las profesiones reguladas: –Si el prestador de servicios pertenece a un colegio profesional o institución similar, datos de dicho colegio o institución. –Título profesional expedido y el Estado miembro en que se expidió. –Referencia a las normas profesionales aplicables en el Estado de establecimiento y los medios de acceder a las mismas;
- g) Si el prestador de servicios ejerce una actividad gravada por el IVA, el número de identificación a que hace referencia el apartado 1 del artículo 22 de la Sexta Directiva en materia de (IVA)...».
- 20 En el ámbito de la OCDE sólo EE.UU. se aparta del modelo IVA, los 28 países restantes (junto a los Estados miembros de la UE, Canadá, República Checa, Hungría, Islandia, Japón, Corea, México, Noruega, Nueva Zelanda, Polonia, Suiza, Turquía y Australia, que el 1 de julio de 2000 implantó un impuesto similar al IVA) siguen esta fórmula de tributación sobre el consumo, aunque si bien alguno de ellos con ciertas peculiaridades respecto al régimen IVA utilizado por la Sexta Directiva, caso de Australia, Canadá y Nueva Zelanda. Al margen de los países de la OCDE, el modelo IVA se aplica también en otros Estados, tales como: Argentina, Brasil, China, Sudáfrica, Taiwán, etc.
- 21 OWENS, J., «The tax man...» *op. cit.*; CARBAJO VASCO, D., «La fiscalidad y el comercio electrónico: problemas y oportunidades» *Carta Tributaria*, Monografías n.º 334, 2000.
- 22 Como señala HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., en *La fiscalidad del comercio...*, *op. cit.*, pág. 105, «El primero de tales principios es el de soberanía fiscal, entendido como el poder del Estado (de residencia o fuente) de someter a imposición los supuestos de obtención de rentas. De hecho, a efectos prácticos la verificación de este principio se traduce en el análisis de los límites a los que puede verse sometida la soberanía fiscal en los supuestos en los que la renta se obtiene mediante Internet».
- 23 Entre los problemas que en los tributos típicamente internos se plantean, podemos reseñar:
- a) *El juego oneroso en la red*. Los tributos que gravan el juego entran en grave crisis ante supuestos en los que los casinos o las casas de juego tradicionales crean filiales en la red que posibilitan al cliente jugar desde su terminal de acceso a Internet, domiciliadas en paraísos fiscales o zonas de baja intensidad tributaria. Este fenómeno se detectó inicialmente en USA y Gran Bretaña donde existe un preocupación sustantiva al respecto, pero nada impide que se extienda a otros lugares.  
En España, este servicio queda exento en el IVA –art. 13.B. f) de la Sexta Directiva y art.20.Uno.19.º LIVA– pero sujeto a la tasa del juego, según dispone el RD-Ley 16/1977, de 25 de febrero, por el que se regulan los aspectos penales, administrativos y fiscales de los juegos de suerte, envite o azar y apuestas. Se establece como hecho imponible de la tasa sobre el juego la autorización, celebración u organización de éstos, y como sujetos pasivos a las entidades que los organizan, siendo responsables solidarios de la tasa los dueños y empresarios de los locales donde se celebren. La recaudación de este tributo se encuentra cedida a las CC.AA., quienes también disponen de plena competencia normativa en el resto de elementos del tributo. Pero cómo pueden las CC.AA. aplicar estos tributos cuando no hay establecimiento físico donde se organiza y celebra el juego, y cuando resulta extremadamente complejo levantar el velo jurídico y probar quién es la persona física o jurídica real que lo organiza, ocultada, supongamos, bajo una sociedad establecida en un paraíso fiscal. COMISIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, en *Informe de la comisión para...*, *op. cit.*, pág. 466; AA.VV., *Fiscalidad del comercio electrónico*. Dossier Práctico Francis Lefebvre, Madrid 2001, págs. 523-529.
- b) Impuesto sobre actividades económicas. Según el artículo 79 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), el hecho imponible de este impuesto está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, con independencia de si se llevan a cabo en un

objetos imponibles»<sup>24</sup>, lo que han provocado situaciones que erosionan las bases tributarias, auténtica preocupación de las administraciones.

Se han originado problemas tanto en la imposición directa como en la imposición indirecta, al quedar en tela de juicio la validez de Principios y conceptos válidamente asentados en la Fiscalidad Internacional. De este modo, en la imposición directa están siendo objeto de revisión los conceptos de residencia fiscal<sup>25</sup>

local o si se hallan especificadas en las tarifas del impuesto. El artículo 84 LRHL considera como sujetos pasivos a las personas físicas o jurídicas y a las entidades del artículo 33 LGT siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de estas actividades. Respecto al comercio electrónico indirecto, sería aplicable la regla n.º5.2.B)f) de la Instrucción del Anexo II del RD Legislativo 1175/1990 señala que «se entiende que la actividad de venta por correo o catálogo se ejerce en el término municipal al que se destinan las mercancías objeto de tal comercio». Si a esto unimos que en numerosos epígrafes del IAE que pueden ser aplicados al comercio electrónico sólo existen cuotas municipales, sería necesaria un alta y un pago en cada uno de los municipios donde se mandase la mercancía, lo cual resulta difícilmente cumplible para los operadores. Además, al no existir un epígrafe específico relativo al comercio electrónico, en algunos casos puede ser necesario que el sujeto se matricule en numerosos epígrafes del impuesto.

La COMISIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, en *Informe de la comisión para...*, *op. cit.*, págs. 455-461, plantea estos problemas y otros de gestión, y realiza varias recomendaciones:

«125. Elaborar un epígrafe referente a las actividades de comercio electrónico en el IAE.

126. Incluir cuotas nacionales respecto a todas las actividades que sean susceptibles de ser realizadas a través de Internet, mediante una revisión de la tarifa del IAE».

Respecto al comercio electrónico directo, no existe una norma específica sobre el lugar de realización aplicable, aunque si la calificación de la actividad es la de prestación de servicios, debemos considerar el término municipal donde se encuentre el establecimiento desde el que se presta, o si interpretásemos que no es necesaria la existencia del establecimiento para prestar el servicio, volveríamos a aplicar una regla idéntica a la de las ventas por correo o catálogo, con los problemas que ya hemos señalado.

Pese a que nos estamos refiriendo a problemas de carácter interno, éstos se agudizan aún más cuando los operadores son extranjeros.

24 CARBAJO VASCO, D., «La administración tributaria y el comercio electrónico, ¿Un problema o una solución?» *Economía Industrial*, n.º 326, 1999; y en «La fiscalidad y el comercio electrónico...» *op. cit.*; También en la COMISIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA *Informe de la comisión para...*, *op. cit.*, pág. 195.

25 Para someter a gravamen las rentas internacionales, los sistemas fiscales han utilizado prioritariamente el principio de residencia o el principio de la fuente u origen. Generalmente atraen a su jurisdicción la renta mundial de sus residentes, sometiénola a tributación, mientras que sólo gravan a los no residentes por aquellas rentas que se hayan producido en su territorio. Sin embargo, se pueden plantear supuestos de doble o múltiple imposición por dos motivos: en primer lugar, cuando dos jurisdicciones, una por aplicación del principio de residencia y otra en base al principio de la fuente, sometan a tributación una misma renta. En segundo, debido a la utilización por parte de los Estados de varios criterios para atraer la residencia (sede de dirección efectiva, domicilio social, gestión, residencia,...), que el sujeto pueda ser considerado residente, simultáneamente en varias jurisdicciones.

Como una medida multilateral para evitar estos supuestos de doble o múltiple imposición, se consensuaron en los foros internacionales los Convenios para evitar la doble imposición. Han sido varias las propuestas que han formulado un Modelo de Convenio tipo, como la realizada por la ONU, pero el que se ha consolidado por su mayor uso por parte de los Estados ha sido el Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE (MCDI). Para las personas jurídicas, según su artículo 4.3, en caso de que el problema de la múltiple imposición se fundamentase en la consideración del sujeto como residente en distintos Estados, se atenderá al lugar donde se encuentre la sede de dirección efectiva de su actividad para determinar el Estado en el que tendrá su residencia y, por tanto, que gravará esa renta en exclusiva. El concepto de sede de dirección efectiva está directamente asociado (a nivel interno, el art. 8.3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, sobre el Impuesto de Sociedades, identifica la sede de dirección efectiva con el lugar en el que radique la dirección o control del conjunto de sus actividades) con el lugar donde se toman las decisiones relevantes para la empresa, lo que a su vez nos dirige al lugar donde se celebran los Consejos de Administración y las Juntas de Accionistas. Sin embargo, Internet y las nuevas tecnologías posibilitan que no sea necesario la reunión física de los miembros del Consejo o de la Junta, ya que ésta puede realizarse a través de videoconferencia, con la dificultad consiguiente para determinar la sede de dirección efectiva, siendo posible que distintos países consideren que ésta se encuentra en su territorio, bien por entender que el porcentaje mayoritario del capital social se encuentra en manos de residentes en su territorio o bien por la aplicación de otros criterios subsidiarios (lugar donde se lleva la contabilidad o donde se produce el archivo de la documentación empresarial), conduciéndonos a nuevos conflictos de doble imposición, y quedando a expensas de la aplicación por parte de los Estados firmantes del procedimiento amistoso del artículo 25 MCDI, para encontrar una solución consensuada. HORTALÁ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F., «Cuestiones Fiscales ligadas al uso comercial de Internet». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, n.º 176, 1997 y *La fiscalidad del comercio...*, *op. cit.*

La OCDE, a través del Grupo Consultivo Técnico de beneficios empresariales, ha propuesto en su documento *The impact of the Communications Revolution on the Application «Place of effective Management» as a tie breaker rule*, diversas opciones para mitigar este problema, aunque aún no se ha pronunciado de forma definitiva.

y de establecimiento permanente <sup>26</sup>, la cuantificación de las rentas atribuibles a un establecimiento y el actual modelo de los precios de transferencia <sup>27</sup>, así como la calificación de las rentas obtenidas en operaciones internacionales como cánones o beneficios empresariales <sup>28</sup>.

- <sup>26</sup> El Principio de personalización del establecimiento permanente, vigente en la mayoría de los sistemas fiscales, convierte a aquéllos en obligados tributarios similares a los residentes y ha hecho que la determinación de la presencia de un establecimiento permanente en un territorio se haya convertido en aspecto fundamental para atraer las rentas generadas por éste a imposición. Así, en los casos en los que haya un tratado para evitar la doble imposición en renta y patrimonio basado en el MCDI de la OCDE, la renta obtenida por una empresa residente en un Estado contratante sólo quedará sometida a tributación en el otro Estado contratante cuando en este último disponga de un establecimiento permanente. Internet y el comercio electrónico han provocado que el concepto, consolidado en la fiscalidad internacional, se haya visto necesitado de una revisión para aclarar si los nuevos elementos que aparecen en estas actividades comerciales (servidores donde se aloja el sitio web del vendedor, la propia página o portal en la red o su nombre de dominio) puedan ser suficientes para considerar que se dispone de establecimiento permanente. La OCDE ha emitido en diciembre de 2000 un texto definitivo con sus recomendaciones sobre los nuevos comentarios al concepto de establecimiento permanente previsto en el artículo 5 MCDI. De forma sintética, estas recomendaciones señalan que el software y los datos que constituyen el sitio web no pueden por sí mismos considerarse como un establecimiento permanente en tanto que estamos ante un intangible que por sí mismo no puede significar la presencia física de la empresa. Por el contrario, el servidor, que no deja de ser una computadora, un bien físico, utilizado por la empresa para alojar su sitio web, con independencia de que sea propio o arrendado, puede ser susceptible de ser considerado como establecimiento permanente, siempre que se cumplan el resto de requisitos del artículo 5 MCDI, entre ellos que las actividades realizadas no sean consideradas como auxiliares o preparatorias, como el caso de la publicidad o el marketing. Para el estudio de esta materia consúltese entre otros OWENS, J., y HORNER, F.M., «Tax and the Web: New technology, old problems», *Bulletin for international fiscal documentatation*, N.º11-12, 1996. HINNEKENS, L., «Looking for an Aproiate Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty First Century» *Intertax*, vol. 26, 6-7, 1998. DE LA CUEVA GONZÁLEZ, A., «Un apunte a la propuesta de modificación de los comentarios al artículo 5 MCOCDE». *El fisco internacional*, n.º 20, octubre-noviembre 1999; COMISIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA *Informe de la comisión... op. cit.*, págs. 406-429; ELVIRA BENITO, D., «El concepto de establecimiento permanente ante comercio electrónico: Una revisión necesaria». *Impuestos*, n.º23, 2000; HURTADO GONZÁLEZ, J.F., «La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico». *Civitas*, N.º 107, 2000; FERNÁNDEZ ORIGGI, ITALO, «El concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico». *Jurisprudencia Tributaria*, n.º12, 2001; GRAU PELEGRÍ, B.M., «Comercio Electrónico y Residencia» *Revista de la Economía Social y de la Empresa*, n.º 37, 2001; PERKIN, M., «OECD Revises Commentary E-Business and Permanent Establishment», *Journal of International Taxation*, abril, 2001.
- <sup>27</sup> Las operaciones comerciales de carácter internacional entre empresas vinculadas pueden ser utilizadas por los grupos empresariales para trasladar la tributación hacia territorios propicios. Para ello se pueden alterar los precios de las operaciones, que no reflejarían la realidad del mercado, pero que serían utilizados por el grupo empresarial para incrementar los gastos y por tanto disminuir las ganancias en un territorio con un impuesto sobre el beneficio elevado, a costa de incrementar los ingresos y por tanto mejorar la cuenta de resultados, de otra empresa vinculada establecida en otra jurisdicción con una imposición más benévola. La mayoría de los Estados utilizan presunciones para controlar estas maniobras, de manera que consideran que el precio en operaciones realizadas entre empresas vinculadas seguirá el criterio del precio de mercado en base a considerar a los operadores independientes (Principio de *arm's length* en el derecho anglosajón). Este modelo de precios de transferencia en operaciones internacionales entre empresas vinculadas, difícil de aplicar previamente, entra en crisis en la nueva Sociedad de la Información al ser cada vez más complicado encontrar operaciones comparables que tengan un precio de mercado cierto que pueda ser utilizado como presunto y ante la dificultad para determinar la existencia de actividades de comercio electrónico directo no declaradas entre empresas vinculadas que operan a través de redes privadas o Intranet. Consúltese SCHWARTZ S., «Transfer pricing and electronic commerce», *IBFD*, n.º7,1996; OWENS, J., «The tax man...» *op. cit.*; la fiscalidad directa del comercio electrónico y líneas de reforma», HORTALÀ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F. *La fiscalidad del comercio... op. cit.*, págs. 176-191; DE JUAN LEDESMA, A., «Internet y nuevas tecnologías...» *op. cit.*, RODRÍGUEZ ARDANZA, J.A., «Algunas consideraciones sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico y líneas de reforma» *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001; GARCÍA NOVOA, C., «Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico» *Quincena Fiscal*, n.º 15 y 16, 2001. Pero este problema comparte su raíz con la cuestión de la atribución de rentas a un establecimiento permanente, ya que en estos casos, el importe de la renta asignado se determinará de acuerdo con las mismas normas que rigen los precios de transferencia entre sociedades vinculadas. El artículo 9 del MCDI de la OCDE, aplicable a las empresas asociadas entre sí, requiere la vigencia del principio de independencia de las partes para determinar los precios de transferencia. De igual modo, el artículo 7 del MCDI de la OCDE, que trata la asignación de los beneficios empresariales a un establecimiento permanente en términos generales sigue el mismo principio. La OCDE, a través del Grupo Consultivo Técnico de beneficios empresariales ha emitido un documento para debate titulado *Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*.
- <sup>28</sup> En el caso de operaciones de comercio electrónico directo de carácter internacional sobre productos digitalizables, se plantea la calificación como entrega de bienes o como cesión de uso de la misma. Las consecuencias jurídicas de esta calificación previa son significativas, ya que en el primer caso se aplica el Principio de Residencia del perceptor de la renta, al estar ante una compraventa mercantil internacional, mientras que el segundo tributaría siguiendo el Principio de

Pero el gran problema común a la imposición directa e indirecta se presenta por la dificultad para identificar a las partes que operan en la red y para verificar los datos que éstas manifiesten, lo que en última instancia determina la jurisdicción competente, así como quién es el sujeto pasivo y las obligaciones fiscales que se le atribuyen. Este aspecto facilita los supuestos de fraude y elusión fiscal, pero también supone un serio ataque a la configuración y a la operatividad del propio sistema IVA. Tal y como se configura este impuesto, en ciertas actividades el prestador de servicio necesita conocer si el adquirente es empresario o particular, o si se encuentra establecido en el territorio de aplicación del IVA, en otro territorio intracomunitario, o fuera de él. De igual modo, cuando el adquirente es un sujeto pasivo del impuesto, requiere conocer y verificar la jurisdicción del proveedor, ya que de ello depende la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo y de la auto-repercusión, así como otras obligaciones formales para el destinatario.

Por tanto, la raíz de la problemática en el IVA radica en el carácter anónimo en el que pueden verse envueltas estas operaciones comerciales, en la dificultad para localizar a las partes y verificar los datos que suministren, necesarios para la propia aplicación del Impuesto. Pero esta génesis del conflicto debemos completarla con un aspecto anterior a la propia aparición del comercio electrónico, pero que ahora cobra especial relevancia: el establecimiento de un régimen jurídico distinto para entregas de bienes y prestaciones de servicios, válido en tiempos pasados, pero que cada vez resulta menos operativo en base a la internacionalización y el incremento de los servicios prestados a distancia.

Esta configuración del régimen del IVA superlativiza la importancia de la calificación previa de las operaciones de comercio electrónico directo que versen sobre productos desmaterializados, especialmente porque si son considerados como prestaciones de servicios se apartarían del régimen jurídico aplicable a sus productos sustitutivos tangibles, calificados como entregas de bienes<sup>29</sup>. Del mismo modo, también resulta relevante en relación a los servicios tradicionales que ahora son prestados utilizando las nuevas tecnologías. Como a continuación trataremos, esta bifurcación en el régimen aplicable queda patente en las reglas de localización del hecho imponible, la determinación del tipo de gravamen, en la aplicabilidad de ciertas exenciones limitadas, en el régimen de deducciones y en la determinación del sujeto pasivo.

### 3.1. Calificación de las operaciones de comercio electrónico directo.

La calificación de las operaciones de comercio electrónico indirecto como entrega de bienes no presenta ninguna duda, al encontrarnos ante una modalidad más de contratación a distancia que no añade ningún aspecto que condicione esa calificación. Sin embargo, en el caso del comercio electrónico directo, debemos afrontar dos cuestiones calificatorias previas.

---

la Fuente, quedando el pagador obligado a realizar una retención. Sobre esta materia HORTALÀ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F., «Cuestiones fiscales ligadas...» *op. cit.*, y, *La fiscalidad del comercio...*, *op. cit.*, págs. 170-176; AGULLÓ AGÜERO, A., «El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico» *Actualidad informática Aranzadi*, n.º 33, 1999. OLIVER CUELLO, R., *Tributación del...*, *op. cit.*, págs. 41-48; GARCÍA NOVOA, C., «Consideraciones sobre...» *op. cit.*

<sup>29</sup> Bienes sustitutivos es una expresión acuñada en el campo de la Teoría Económica para referirse a aquellos bienes que al servir para satisfacer las mismas o parecidas necesidades, compiten entre sí por el gasto de los consumidores, estando sus precios muy relacionados TAMAMES, R., y GALLEGO, S., *Diccionario de Economía y Finanzas* Alianza Editorial, Madrid, 1995, pág. 589.

Hay que decir que el término se acuñó para bienes o servicios distintos en esencia pero con una funcionalidad similar –como por ejemplo peras y manzanas, taxi y autobús–, pero que ante las nuevas circunstancias expuestas resulta perfectamente válido para referirnos a productos digitalizables, comercializados tangible o intangiblemente.

### 3.1.1. Los productos digitalizables.

Cuando la operación versa sobre productos digitalizados que son suministrados *on line*, se presenta una novedad radical, la desmaterialización del bien. Por tanto, focalizaremos la cuestión en analizar la calificación que debemos otorgar a estas operaciones comerciales.

La normativa del IVA caracteriza de forma genérica las entregas de bienes con dos notas que deben concurrir simultáneamente: corporalidad del producto y transmisión del poder de disposición con las facultades atribuidas a su propietario. Cuando la operación quede sujeta al tributo y no pueda ser considerada como entrega de un bien, tendrá la calificación de prestación de servicios<sup>30</sup>. Por tanto, en virtud de esta regla general, resulta difícilmente rebatible la calificación de estas operaciones como prestaciones de servicios.

No obstante, junto a esta regla general, la normativa interna del IVA señala una regla especial para el caso de productos informáticos, prevista en los artículos 8.Dos.7.º y 11.Dos.16.º LIVA<sup>31</sup>, referente a la consideración como entregas de bienes de los normalizados, y como prestaciones de servicios a los específicos. Se podía plantear si esta regla, además del software tradicional, era aplicable a la transmisión *on line* de productos digitalizables y, especialmente, si podían ser calificadas como suministro de productos informáticos normalizados, tal y como lo entiende la normativa del impuesto. Inicialmente, a falta de calificación expresa, podía ser una interpretación razonable considerarlos como productos informáticos, ya que al desmaterializarse, el producto tradicional pasa a convertirse en datos representados, en última instancia, en un conjunto de *bits*, que conforman un producto informático, si bien es cierto que también seguirá manteniendo su naturaleza esencial. Además, la esencia del concepto «normalizado» descansa en que el producto haya sido producido de forma estándar, sin que existan especificidades atendiendo a los requerimientos del adquirente, aspecto que es cumplido por la mayoría de los productos digitalizados objeto de comercio electrónico directo. Sin embargo, el precepto, quizá por el desconocimiento de la realidad que estamos estudiando cuando se diseñó, parece referirse únicamente a productos tangibles. Así se desprende al diseccionar al producto normalizado en dos partes: el soporte y las informaciones contenidas en el mismo, sin contemplar la posibilidad de que podamos estar ante un producto normalizado ausente de componente físico. Esta aseveración se ve reforzada en el último párrafo de este artículo, al utilizar en la definición de productos informáticos normalizados «producción en serie», término apropiado para bienes tangibles, pero no para aquellos productos informáticos que se diseñan una vez y se almacenan en un sitio web para su venta directa mediante copia.

En consecuencia, y atendiendo a la redacción literal del artículo 8.Dos.7.º LIVA, no podemos considerar que, ante la ausencia de soporte físico, esta disposición sea aplicable a los productos estandarizados suministrados *on line*. Entendemos que lo que aportan ésta y el artículo 11.Dos.16.º LIVA

<sup>30</sup> Artículos 5 y 6 de la Sexta Directiva en materia de armonización del IVA y artículos 8 y 11 de la Ley 37/1992, de 29 de diciembre sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

<sup>31</sup> Según el artículo 8.Dos. LIVA «También se consideran entregas de bienes: (...) 7.º El suministro de productos informáticos normalizados, comprensivos del soporte y los programas o informaciones incorporados al mismo. Se considerarán productos informáticos normalizados los de esta naturaleza que se hayan producido en serie, de forma que puedan ser utilizados indistintamente por cualquier consumidor final». El artículo 11.Dos. LIVA «En particular, se considerarán prestaciones de servicios: (...) 16.º El suministro de productos informáticos específicos, considerándose accesoria a la prestación del servicio la entrega del correspondiente soporte».

es añadir un nuevo requisito para considerar a los productos informáticos como entrega de bienes, ya que a la exigencia general de tangibilidad, reiterada en este precepto por el requerimiento de un soporte, se le agrega el que el producto sea normalizado <sup>32</sup>.

En sentido contrario se manifestó la DGT en su resolución de 20 de noviembre de 1997, en respuesta a la consulta 2456-97, en la que considera como productos informáticos normalizados y, por tanto, como entregas de bienes, la transmisión de discos compactos que contienen imágenes, suministrados a través de Internet <sup>33</sup>. Entendemos que realiza una interpretación *extra-legem*, calificando estos productos como normalizados, aunque sí es cierto que la esencia del concepto descansa sobre un producto que no atiende a unos requerimientos específicos por parte del cliente, sino que responde a la estandarización. Sin embargo, esta postura sólo puede ser considerada si el legislador modificase el precepto y eliminase la necesidad de soporte dentro del concepto de producto informático normalizado, algo que posiblemente responda de forma más veraz a las nuevas modalidades comerciales que despegan en la realidad actual.

Por lo tanto, el suministro *on line* de los productos digitalizables les hace perder uno de sus rasgos definitorios tradicionales, la corporalidad del producto, circunstancia que, en virtud de los conceptos clásicos del IVA, provoca una metamorfosis a efectos de la calificación inicial de la operación, pasando de entrega de bienes a prestación de servicios. Esta aseveración inferida de la Sexta Directiva y de nuestra normativa interna, ha sido ampliamente respaldada a nivel internacional, pronunciándose en esta línea la OCDE y UE <sup>34</sup>.

El avance tecnológico intrínseco a la Sociedad de la Información ha traído consigo una nueva categoría de productos, que dependiendo del formato en que se comercialicen, tangible o intangible, serán calificados como entregas de bienes o prestaciones de servicios, con la importancia que esto conlleva, ya que en base a esta previa calificación, el régimen jurídico aplicable diverge en aspectos tan significativos como las reglas de localización del hecho imponible o el tipo de gravamen. Esto provoca que el IVA se pueda convertir en un factor distorsionante de la competencia entre el sector tradicional y el cibernético y también, como veremos a continuación, dentro de este último, entre operadores establecidos o no establecidos en el territorio comunitario e, incluso, debido a la diferencia de tipos aplicables en los países comunitarios, entre operadores establecidos en distintos

<sup>32</sup> En aquellos casos en los que se realice un programa informático específico, diseñado a medida del adquirente, se calificaría como prestación de servicios, aunque el programa se entregase materializado, incorporado a través de un soporte, debido a la falta del requisito de estandarización incorporado en estos preceptos.

HORTALÀ I VALLVÉ, J. y ROCCATAGLIATA, F., *La fiscalidad del comercio...*, *op. cit.*, pág. 131, distinguen entre software tradicional y productos desmaterializados, considerando que el artículo 8.Dos.7.º LIVA está previsto sólo para los primeros y no para los segundos. Consideran que la solución pasaría por una modificación del citado precepto para que únicamente considere entrega de bienes el suministro de software normalizado mediante soporte físico, de modo que pueda tratarse como prestación de servicios la descarga de software desde un servidor informático.

No podemos compartir esta posición porque consideramos que este precepto ya es aplicable tanto a software como a productos desmaterializados. Además, como hemos expuesto, atendiendo a su actual redacción, consideramos necesario el soporte físico para su consideración como productos informáticos normalizados.

<sup>33</sup> En justicia debemos matizar que esta resolución es excepcional, ya que el criterio que la propia DGT ha seguido en respuestas a otras consultas –Por ejemplo respuestas de 10-07-1998,18-04-2000, 14-06-2000 a las consultas 1266-98,14-06-2000, 0894-00 entre otras muchas– exige la necesaria corporalidad del producto para ser calificado como normalizado.

<sup>34</sup> Sirva como ejemplo la Directriz 2.ª de la Comunicación de la Comisión Europea «Comercio electrónico y fiscalidad indirecta» COM (1998)374 Final.

Estados miembros. Como consecuencia, esta distorsión fiscal puede influir en las decisiones de suministradores y consumidores, alterando así la libre competencia y el Principio de Neutralidad que rige al propio gravamen<sup>35</sup>.

Sin embargo, no queremos concluir este punto sin antes resaltar que la naturaleza de estos nuevos productos es dual y que en este binomio del que participa su naturaleza se esconde la clave para entender el problema y diseñar las soluciones. Por un lado y como hemos señalado, se han transformado en bits informáticos, pero por otro, mantienen la esencia del producto tradicional y, de hecho, como posteriormente argumentaremos, entendemos que es esta última la que predomina.

### 3.1.2. Los servicios tradicionales.

Determinadas prestaciones de servicios pueden realizarse a distancia y por vía electrónica. La transmisión de bits desde equipos remotos pasa a ser el sustrato de la operación, abandonado el formato tradicional de la prestación. De nuevo, y ante la falta de regulación concreta, se planteó si como consecuencia, se desnaturalizan y deja de ser aplicable el régimen jurídico que les ha sido propio, para ser consideradas como un suministro electrónico de información o, incluso, la prestación de un servicio de telecomunicaciones. Las consecuencias, en algunos casos, pueden afectar sustancialmente a aspectos tan importantes como las reglas de localización, exenciones, tipos de gravamen, régimen de deducciones y sujetos pasivos.

Pese a que este problema desde la óptica recaudatoria resulta menor, ya que la proliferación de estas actividades en la red ha recaído mayormente sobre actividades tradicionalmente exentas, no por ello debe ser desatendido. De hecho, sobre esta cuestión no ha existido hasta ahora un auténtico debate en los foros internacionales sobre la solución a seguir, al contrario que en el caso de los productos digitalizables.

Una posición coherente con lo señalado anteriormente podría argumentar que estos servicios, al ser prestados a través de la red, provocan igualmente la transmisión de bits de un equipo a otro, y que en consecuencia podríamos considerarlos como un mero suministro de información informática. De hecho, si consideramos que la compra de música o de un libro que se suministra directamente por Internet deja de ser un bien para convertirse en un servicio, con un régimen jurídico distinto, por qué no considerar que también los propios servicios pueden quedar sometidos a regímenes diferenciados dependiendo del canal que se haya utilizado para su prestación, tradicional o electrónico.

Sin embargo, 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 que el servicio es prestado. 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.

<sup>35</sup> Según FUENTES QUINTANA, E., *Hacienda Pública, principios y estructura de la imposición*. I.R. García Blanco. Madrid, 1986, la distorsión fiscal puede definirse como «La existencia de una discriminación de origen fiscal que altera las condiciones de concurrencia de un mercado, de tal suerte que se provoquen modificaciones apreciables en las corrientes normales del tráfico».

La sujeción o no de la operación al IVA y la variación ostensible en el tipo impositivo aplicable en el caso de quedar sujeta, puede condicionar la decisión de compra del consumidor del producto y también la ubicación del suministrador.

Y es que la clave radica, trasladando la idea expuesta en el epígrafe anterior, en plantearnos si realmente es recomendable un régimen que discrimine, positiva o negativamente, a productos o servicios atendiendo a que se suministren electrónicamente o a través de canales tradicionales. O si por el contrario, la tributación de los servicios de la Sociedad de la Información y del comercio electrónico debe guiarse por el Principio de Neutralidad, de manera que este tipo de comercio se vea sometido a un régimen jurídico similar al del comercio tradicional, sin que existan distorsiones fiscales que alteren el régimen de competencia entre ambos sectores.

### 3.2. Tipos impositivos reducidos y exenciones limitadas.

Hemos señalado que la calificación de los productos transmitidos por vía electrónica como prestaciones de servicios entraña, con respecto a sus productos sustitutivos tangibles calificados de entregas de bienes, la bifurcación del régimen fiscal. De igual modo ocurre respecto a los servicios tradicionales que pueden ser prestados a través de esta nueva vía, y una manifestación de esta diferencia de regímenes queda patente, para algunos productos, en los tipos impositivos y en las exenciones aplicables.

#### 3.2.1. Tipos impositivos reducidos.

El anexo H de la Sexta Directiva, introducido por la Directiva 92/77/CEE, contiene un listado de actividades que pueden quedar sometidas a tipos reducidos, incluso a tipo 0, por parte de los Estados miembros. Los motivos son distintos, como tratar sobre bienes de primera necesidad o tener carácter cultural. Entre las últimas se encuentra «*El suministro de libros, ..., periódicos y revistas, que no sea íntegra o predominantemente material publicitario*». El legislador español, haciendo uso de esta potestad que se otorga a los Estados miembros, prevé en el artículo 91, Dos.1.2.º LIVA un tipo reducido del 4% para actividades, y la cuestión se centra en determinar si este beneficio fiscal es también extensible a las transmisiones *on line* de estos productos.

Pues en base a la calificación como prestación de servicios del producto desmaterializado y haciendo primar su naturaleza electrónica, las administraciones fiscales europeas, incluida la española <sup>36</sup>, han considerado que no es de aplicación este beneficio fiscal para este tipo de productos, creando una desigualdad de trato entre el sector cibernético y tradicional difícilmente justificable.

<sup>36</sup> La Respuesta de la DGT de 10 de julio de 1998, a la consulta 1266-98, sentó la doctrina administrativa, que ha sido seguida en la respuesta de 5 de abril de 2000, a la consulta 0073-00. Según éstas, la DGT, a falta de un concepto legal de libro, periódico o revista, acude a las definiciones dadas por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Por lo que se refiere al significado de la palabra «libro», ésta es susceptible de diversas acepciones, entre las cuales hay que destacar las dos siguientes: «reunión de muchas hojas de papel, vitela, etc., ordinariamente impresas, que se han cosido o encuadernado juntas con cubierta de papel, cartón, pergamino u otra piel, etc. y que forman un volumen», así como la de «obra científica o literaria de bastante extensión para formar un volumen». Por periódico debe entenderse «diario, publicación que sale diariamente». Y por revista, «publicación periódica por cuadernos, con escritos sobre varias materias, o sobre una sola especialmente».

De lo anterior, deduce que los productos a que se refiere el escrito de consulta no pueden considerarse como libros, revistas ni periódicos a efectos del IVA. Por otra parte, conforme a lo dispuesto en los artículos 8 y 11 LIVA, deben calificarse como prestaciones de servicios, por cuanto, al no tener por objeto la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, no cabe considerarlas como entregas de bienes.

En base a esta argumentación, la DGT considera que tributarán por el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo general del 16 por ciento las operaciones planteadas, por las cuales se transmite por medios electrónicos (Internet) diversa información sobre hechos de interés o actualidad, con un contenido similar o idéntico a productos comercializados en formato papel que disfrutaban del tipo reducido del 4%, según señala el artículo 91, Dos.1.2.º LIVA.

Otra de las actividades contempladas en el anexo H de la Sexta Directiva sería el servicio de televisión de pago, lo que plantearía en aquellos Estados que le aplican un tipo reducido un problema similar al anterior, ya que este servicio podrá ser prestado de forma tradicional o bien utilizando redes telemáticas cerradas o abiertas, como Internet, con lo que de nuevo plantearía el problema del tipo impositivo aplicable cuando el servicio se prestase electrónicamente.

### 3.2.2. Exenciones limitadas.

De igual modo, existen ciertos servicios, como las prestaciones financieras y de seguros, o algunas prestaciones médicas a los que les resultaría aplicable una exención limitada en el caso de que fuesen prestados tradicionalmente<sup>37</sup>. La cuestión que se plantearía sería si esa exención seguiría siendo aplicable cuando estos servicios se prestasen vía electrónica o, si por el contrario, en base a una calificación diferenciada, también nos podríamos apartar de esta disposición y aplicarle el tipo de gravamen correspondiente.

Los efectos derivados de esta calificación diferenciada no sólo se limitarían a la operación concreta, sino que podrían modificar el régimen de deducciones aplicable al sujeto pasivo. Y es que mientras que las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas originan, como norma general, el derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportadas, las personas que ejerzan actividades a las que resulte aplicable una exención limitada no gozarán de este derecho de deducción, con lo que se vería alterada la prorrata del sujeto pasivo<sup>38</sup>.

## 3.3. Localización del hecho imponible.

### 3.3.1. Principios de sujeción en el IVA.

#### a) Bienes: principio de tributación en destino.

El principio general de sujeción del IVA en las entregas de bienes varía dependiendo de la naturaleza local o internacional de la transacción. Las entregas internacionales siguen el principio de tributación en destino, de forma que las exportaciones no quedan sometidas a gravamen, mientras que las importaciones, sí. Aprovechando el control aduanero preestablecido, se diseñó un régimen particular para la exacción del impuesto, similar al previsto para los derechos arancelarios, de manera que junto con los derechos aduaneros se exige el pago del IVA devengado, como requisito previo a la entrada de los bienes en el interior del territorio. Este régimen de las importaciones tiene como excepciones las exenciones previstas por diversos motivos a determinadas importaciones<sup>39</sup>, y al objeto de nuestro estudio resulta relevante el régimen de franquicias establecido para los bienes de escaso valor; franquicias previstas tanto en el régimen aduanero como en el IVA, que pueden concurrir y dejar estas importaciones plenamente exentas de gravamen en ambos.

<sup>37</sup> Artículo 13 de la Sexta Directiva y artículo 20 LIVA.

<sup>38</sup> Artículo 17 de la Sexta Directiva y artículo 94 LIVA.

<sup>39</sup> Exenciones análogas a las entregas interiores exentas, exenciones especiales, exenciones técnicas y exenciones análogas a los beneficios arancelarios, dentro de las cuales encontraríamos las exenciones a bienes de escaso valor y a pequeños envíos.

En el caso de entregas realizadas en el interior del territorio comunitario, si el mercado estuviese plenamente armonizado, se debería seguir el Principio de imposición en origen. La aspiración de la Unión Europea de convertir su territorio en un mercado único, pasa inevitablemente por la implementación de este Principio, de manera que se otorgue idéntico tratamiento a las operaciones nacionales o intracomunitarias. Bien es cierto que la consecución de este objetivo aún no se ha alcanzado debido, principalmente, a las distorsiones fiscales que su aplicación acarrearía a consecuencia de la insuficiente armonización en los tipos impositivos en los Estados miembros y de la falta de un mecanismo de compensación interestatal que otorgue al Estado de consumo la recaudación total del impuesto <sup>40</sup>. Ante estos problemas, los Estados miembros optaron por la aplicación de un régimen transitorio hasta que las circunstancias posibilitaran la aplicación intracomunitaria del Principio de origen <sup>41</sup>. Este régimen transitorio intracomunitario, salvo supuestos especiales <sup>42</sup>, sigue el Principio de tributación en destino cuando el adquirente es un sujeto pasivo del IVA, utilizando el mecanismo

<sup>40</sup> En el informe del Comité Fiscal y Financiero de la CEE sobre armonización de los sistemas fiscales y las políticas financieras de los Estados miembros (Informe NEUMARK), de 7 de julio de 1962, ya señalaba la necesidad de establecer condiciones de fiscalidad y de gastos públicos semejantes a los que existirían en un espacio económico unificado, objetivo que se podía conseguir con una armonización suficiente de los sistemas fiscales, no siendo necesaria alcanzar una uniformidad de los mismos. La Primera (1967/227/CEE, de 11 de abril), Segunda (1967/228/CEE, de 11 de abril) y Sexta Directiva en materia de armonización del IVA en los Estados miembros, marcan una primera etapa al alcanzar un considerable grado de armonización de las bases y de los elementos impositivos anteriores a su conformación.

El Libro Blanco de la Comisión Europea *La consolidación del mercado interior* COM (85) 310 Final, de 28 de junio, inicia una segunda etapa en el proceso armonizador, aún inconclusa, dirigida hacia la armonización de tipos impositivos. La Comisión inicia con este trabajo una frenética actividad estudiando la situación existente en materia de tipos en los distintos Estados miembros, estableciendo las medidas a seguir para alcanzar la deseada armonización, y una vez conseguida, los problemas que se presentarían en un mercado único basado en el principio de origen, especialmente la obtención de la recaudación total (destinatario no es sujeto pasivo del IVA) o parcial (destinatario es un sujeto pasivo del IVA), por parte del país donde está establecido el vendedor, cuando ésta correspondería a aquel en el que materialmente se produce el consumo, así como en las soluciones posibles. Fruto de esta actividad son, entre otras:

- Comunicación *Plena realización del mercado interior: armonización de los tipos de gravamen y armonización de la estructura de los impuestos indirectos* COM (87)320 final, de 21 de agosto.
- Documento de trabajo *Plena realización del mercado interior: implantación de un mecanismo de compensación del IVA para las ventas intracomunitarias* COM (87) 323 final, de 21 de agosto.
- Comunicación *Plena realización del mercado interior y aproximación de los impuestos indirectos* COM (89) 260 final, de 14 de junio.

Para un estudio en profundidad sobre la armonización de las legislaciones de los Estados miembros en el IVA puede consultarse, CORONA, J.F., y VALERA, F., *La armonización fiscal en la Comunidad Europea*, Ariel Economía, Barcelona, 1989; CAYÓN GALIARDO, A., FALCÓN Y TELLA, R. y DE LA HUCHA CELADOR, F., *La armonización fiscal en la Comunidad Económica Europea y el sistema tributario español: incidencia y convergencia*. Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1990; MATA SIERRA, M.T., *El IVA Comunitario: configuración de un sistema definitivo*, Lex Nova, 1995; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., CORONA RAMÓN, J.F., y VALERA TABUEÑA, F., *La armonización fiscal en la Unión Europea*, Cedecs, Barcelona, 1997; y MONTERO VALERO, P.A., *La armonización del IVA comunitario: un proceso inacabado*, Consejo Económico y Social (CES), 2001.

<sup>41</sup> Ante los problemas expuestos y la decidida apuesta por eliminar las barreras fiscales el 1 de enero de 1993, la Comisión planteó la aplicación de un régimen transitorio hasta que se alcance la deseada armonización de tipos y un acuerdo sobre el mecanismo de compensación. Planteó la Propuesta de modificación de la propuesta de Directiva por la que se completa el sistema común del IVA *Régimen impositivo transitorio ante la perspectiva del establecimiento del mercado interior* COM (90) final, de 19 de junio, y la nueva modificación de ésta COM (91) 157 final, de 2 de mayo, que se transforman en:

- Directiva 91/680/CEE, de 16 de diciembre, que regula el régimen transitorio vigente en la actualidad.
- Directiva 92/77/CEE, de 19 de octubre, sobre armonización de tipos.
- Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero de 1992, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos.

<sup>42</sup> Normalmente establecidos para evitar costes indirectos excesivos. Para ello, mientras que las operaciones del sujeto no sobrepasen un volumen determinado, se le otorga la posibilidad de que tribute en origen, mientras que en caso contrario, y para evitar un quebranto mayor al Estado de destino, se vuelve a la regla general de tributación en destino. Éste es el caso de las *adquisiciones intracomunitarias no sujetas*, reguladas en el artículo 14 LIVA y 3 RIVA. Éstas son consideradas en el país de la venta como entregas intracomunitarias no exentas, artículo 25 LIVA, y por tanto, sometidas a tri-

de la autorrepercusión. Sin embargo, y de nuevo salvo ciertas excepciones <sup>43</sup>, en el caso de que el adquirente fuese un consumidor final, contempla la tributación en origen. Una de estas excepciones es el régimen de las ventas a distancia, previsto en el artículo 68.3 y 4 LIVA. En éste, el vendedor que realiza entregas intracomunitarias no exentas o entregas intracomunitarias a destinatarios que no tienen la condición de sujetos pasivos <sup>44</sup>, siempre que el importe total de estas entregas en el país de destino no sobrepase el límite previsto en la normativa de aquel Estado, tiene la facultad de elegir el lugar donde tributar, origen o destino <sup>45</sup>. Por el contrario, si las ventas del sujeto sobrepasan el límite previsto en la normativa de cada uno de los Estados en esa jurisdicción en concreto, automáticamente tendría que tributar en destino.

La finalidad de este régimen va encaminada a evitar costes de cumplimiento excesivos cuando el sujeto pasivo no obtuviese unas ventas considerables en la jurisdicción de destino. Si éste realiza ventas a distancia de escaso valor en múltiples Estados, de no aplicarlo, y dada la inoperatividad de la regla de la inversión del sujeto pasivo para supuestos en los que el adquirente es un particular, podría quedar sometido a unas obligaciones formales de cumplimiento desmedidas en relación a sus ventas. En caso extremo, cuando realizase ventas en todos los Estados del territorio comunitario del IVA, de no establecerse el régimen potestativo de tributación en origen o en destino, tendría que aplicar la normativa de cada uno de esos Estados e ingresar la cantidad correspondiente en cada uno de ellos. Esto podría hacer que el sujeto soportase unos costes de cumplimiento tan altos que:

- No le fuese rentable su actividad de venta a distancia en otros Estados, lo que le podría inducir a abandonar acciones de ventas dirigidas a otros mercados comunitarios, desincentivando la competencia intracomunitaria, objetivo diametralmente opuesto al perseguido por la Unión Europea de convertir el territorio comunitario en un mercado único.

butación en origen, pero siempre que el adquirente no sobrepase el límite de compras intracomunitarias previsto en la normativa de su Estado, en el año precedente o en el curso del ejercicio vigente (el art. 14.Dos LIVA lo fija en 10.000 €, excluyendo el IVA devengado en las compras intracomunitarias). Mientras se mantenga por debajo de éste, podrá hacer tributar la operación en origen, aplicando el tipo de gravamen de aquel país, y sin tener que declarar la operación en destino, ahorrándose los costes indirectos de cumplimiento. Si lo sobrepasa, la operación quedaría inexcusablemente sometida a gravamen en destino, con lo que el adquirente tendría que autorrepercibirse el IVA español e ingresarlo en su administración. GARCÍA-ROYO MUÑOZ, L.G. y CALATAYUD PRATS, I., «Adquisiciones intracomunitarias de bienes», DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO DE LA UNIVERSIDAD DE GRANADA, *El Impuesto sobre el Valor Añadido. Comentarios a sus normas reguladoras*, Comares, Granada, 2001, págs. 234-236.

<sup>43</sup> Junto con el régimen de las ventas a distancia, otra excepción la supone el caso de las adquisiciones en otro Estado miembro de medios de transporte nuevos. Se persigue que la tributación en todos los casos, con independencia de la naturaleza del adquirente, empresario o se realice en destino, para evitar que los particulares acudan a realizar la compra a aquellos Estados miembros con tipos impositivos más bajos. Para ello la normativa les otorga a éstos la consideración de empresarios a efectos del IVA, convirtiéndolos de forma extraordinaria y a efectos de esta operación en sujetos pasivos. El particular, al igual que el empresario, cuando adquiera el bien, tendrá que ingresar el IVA devengado, pero al contrario que éste, no podrá deducirse la cuota soportada por ser el consumidor final. Por contra, en el caso de que realice la entrega del medio de transporte nuevo, podrá deducir todo o parte de las cuotas soportadas en la adquisición previa del mismo. GARCÍA-ROYO MUÑOZ, L.G. y CALATAYUD PRATS, I., «Adquisiciones intracomunitarias...» *op. cit.*, págs. 236-238.

<sup>44</sup> Siempre y cuando el transporte corra a cargo del proveedor y que la operación no verse sobre medios de transporte nuevos, bienes objeto de instalación o montaje o bienes que queden sometidos al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección.

<sup>45</sup> La Directiva 680/91/CEE estableció que los Estados miembros podían establecer ese límite entre 35.000 y 100.000 ecus. España optó por la primera cuantía, y atendiendo al tipo de cambio entre el ecu y la peseta, fijó el límite en 4.550.000 pts. Sin embargo, debido a la entrada en vigor del euro como moneda única, a la traslación a esta moneda de todas las cuantías fijadas en ecus en la normativa, y a los tipos de cambio fijos establecidos para cada una de las monedas nacionales respecto al euro, distintos a los que a principios de la década de los 90 se aplicaban respecto al ecu, ese valor en pesetas ha quedado fuera de los límites actuales, entre 35.000 y 100.000 € (5.823.510 y 16.638.600 pts.). Por ello, la ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social para el ejercicio 2002 ha sustituido el límite anterior por el de 35.000 €.

- Que directamente no cumplierse con las obligaciones tributarias estipuladas en cada Estado y que no ingresase cantidad alguna en concepto de IVA por estas ventas a distancia en las distintas administraciones fiscales, potenciando el fraude, aspecto difícil de constatar por las Administraciones fiscales debido a la imposibilidad de aplicar el sistema de control cruzado de información.

b) Servicios: principio de tributación en origen.

El legislador invirtió el principio general de tributación en destino de las entregas internacionales, al optar, como regla general para las prestaciones de servicios, por la tributación en origen. La razón de este trato disímil respecto a los bienes se fundamenta en las circunstancias que conformaban el marco social y económico de los Estados en el momento del diseño del tributo y, en cierto modo, en las dificultades prácticas que hubiese acarreado aplicar el trato previsto para las entregas de bienes. Cuando el IVA se implantó en Francia, Estado europeo pionero en su utilización, y posteriormente en el resto de la Comunidad Europea <sup>46</sup>, la mayor parte de las prestaciones de servicios se realizaban entre sujetos o entidades establecidas en la misma ciudad o, a lo sumo, en localidades distintas, pero dentro del mismo Estado, siendo excepcionales los servicios de naturaleza internacional. Además, las reglas de exacción del IVA para las importaciones, fundadas en la tangibilidad del objeto de comercio y en el control aduanero, resultaban inválidas por motivos obvios para los servicios prestados internacionalmente. Esto conllevaba un cambio, en algunos aspectos, en el régimen jurídico aplicable a los mismos respecto al previsto para las entregas de bienes y las importaciones, si bien es cierto que no necesariamente tenía por qué variar el principio general de gravamen en destino para las entregas internacionales, como así ocurrió.

Sin embargo, el legislador optó por hacer tributar en origen los servicios prestados. Se utilizó como punto de conexión el establecimiento del prestador desde donde se hubiese llevado a cabo el servicio <sup>47</sup>, con independencia de la naturaleza de la operación, local o internacional, de manera que si el prestador se encontraba establecido dentro del territorio de aplicación del impuesto la operación quedaba sujeta y viceversa. Se atendieron principalmente a razones pragmáticas al fijar este Principio de tributación y el criterio de sujeción, especialmente a la disminución del riesgo de fraude y, concretamente:

- *El sujeto pasivo quedaba bajo la jurisdicción del Estado donde se encontraba establecido.* Si hubiese seguido el principio de tributación en destino, las prestaciones de servicios dirigidas a un territorio tercero hubieran quedado ajenas a gravamen en el Estado del prestador y, en principio, sujetas en el del destinatario, mientras que si la operación fuese la inversa, servicio prestado desde un territorio tercero hacia el territorio de aplicación del

<sup>46</sup> La aprobación oficial de la Primera y Segunda Directiva del Consejo, en materia de armonización de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios 67/227/CEE, se realiza el 11 de abril de 1967. Si bien es la Directiva 77/388/CEE, de 17 de mayo, el texto normativo básico.

<sup>47</sup> Según el artículo 9 de la Sexta Directiva, los criterios utilizados son la sede de la actividad económica del prestador o el lugar donde se encuentre el establecimiento permanente desde el que lo preste, y en defecto de ambos, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual. El artículo 69 LIVA prevé como regla general el lugar donde radique la sede de su actividad económica, entendiéndose como tal el lugar donde se centralice la gestión y el ejercicio habitual de su actividad. Sin embargo, si el sujeto dispone de establecimientos en otros territorios, opta como punto de conexión por el lugar donde se encuentre el establecimiento permanente desde el que se ha prestado. Por tanto, es el establecimiento permanente el concepto más relevante a efectos de la localización de la operación.

impuesto, habrían quedado sujeta en este último. Esto implicaría que el sujeto pasivo tradicional, quien presta el servicio, hubiese quedado fuera de la jurisdicción del Estado donde se localiza el hecho imponible, lo que plantearía problemas a éste para exigirle el cumplimiento de sus obligaciones en caso de que las incumpliese. Bien es cierto que este problema se hubiera resuelto con el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo y de la autorrepercusión del impuesto, pero esta solución sólo hubiese sido operativa para prestatarios sujetos pasivos, y no cuando aquéllos fuesen consumidores finales<sup>48</sup>. En este último caso, si el sujeto pasivo fuese el prestador, hubiera quedado fuera de la jurisdicción del Estado donde se localiza el hecho imponible, con lo que éste carecería de medidas coercitivas para exigirle el pago del tributo, convirtiéndose a efectos prácticos en una medida excesivamente voluntarista.

- *Se facilita el cumplimiento del sujeto pasivo.* Si este criterio se hubiese hecho extensible a los impuestos sobre el consumo de otras jurisdicciones y los prestadores dirigiesen sus servicios a consumidores finales situados en distintas partes del mundo, los costes de cumplimiento serían tan altos que les incitarían a la defraudación, viéndose imposibilitadas las jurisdicciones de destino a obligarlos al pago. Por el contrario, si el Principio de tributación en origen se implantaba igualmente en el resto de Estados, el prestador quedaba sujeto exclusivamente a la jurisdicción donde se encontraba establecido y desde donde lo prestaba, con independencia del lugar al que se dirigiese el servicio, descargándolo de obligaciones de cumplimiento en otras jurisdicciones. Además, a la vez se facilitaba el cumplimiento del sujeto pasivo, que no tenía que depender de datos ajenos para determinar la jurisdicción y el régimen jurídico que le fuera aplicable a la operación. En caso contrario, los potenciales puntos de conexión se fundamentarían en datos que normalmente no dependen de forma directa del prestador, como el lugar de consumo, la residencia habitual o la nacionalidad del destinatario, lo que implicaría una tarea de verificación a cargo del prestador de los datos suministrados por el adquirente, difícil de articular en aquella época.
- *Se facilitaba la tarea de control de la Administración.* Ésta sólo necesitaba constatar si el prestador se encontraba establecido en el territorio de aplicación del impuesto para someter a gravamen todos los servicios que prestara, siéndole indiferente otros hechos mucho más complejos de confirmar en esa época, en caso de que el legislador hubiese optado por el principio de tributación en destino, como la identidad, la residencia o el establecimiento donde se encontrasen los prestatarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto.

En definitiva, se estimó que las distorsiones fiscales que se producirían por la utilización del Principio de tributación en origen podían ser asumidas debido al escaso flujo de servicios internacionales previstos. A cambio, cada jurisdicción se aseguraba la sujeción y recaudación de todas las actividades económicas realizadas por prestadores establecidos, evitando que éstos pudieran orquestrar operaciones fraudulentas basadas en la no sujeción de los servicios internacionales, a la par que se facilitaba el cumplimiento de sus obligaciones y de las tareas administrativas de inspección y control.

<sup>48</sup> Incluso en el caso de que el empresario o profesional destinatario del servicio no hubiese podido deducirse las cuotas de IVA autorrepercutidas en su autoliquidación, sí podría hacerlo a efectos contables y del impuesto que gravase su beneficio, al considerarse como un mayor gasto. Por tanto, si quisiese que ese gasto, acometido para disfrutar del servicio, minorase la cuantía a pagar en su impuesto sobre el beneficio, tendría que darle reflejo contable, con lo que en caso de incumplimiento de la autorrepercusión del IVA soportado, la administración podría constatarlo fácilmente. Sin embargo, en el caso de los consumidores finales, la Administración difícilmente podría detectar, debido a la ausencia de contabilidad, si éstos realmente habrían recibido el servicio y, por tanto, hubiera nacido la obligación tributaria.

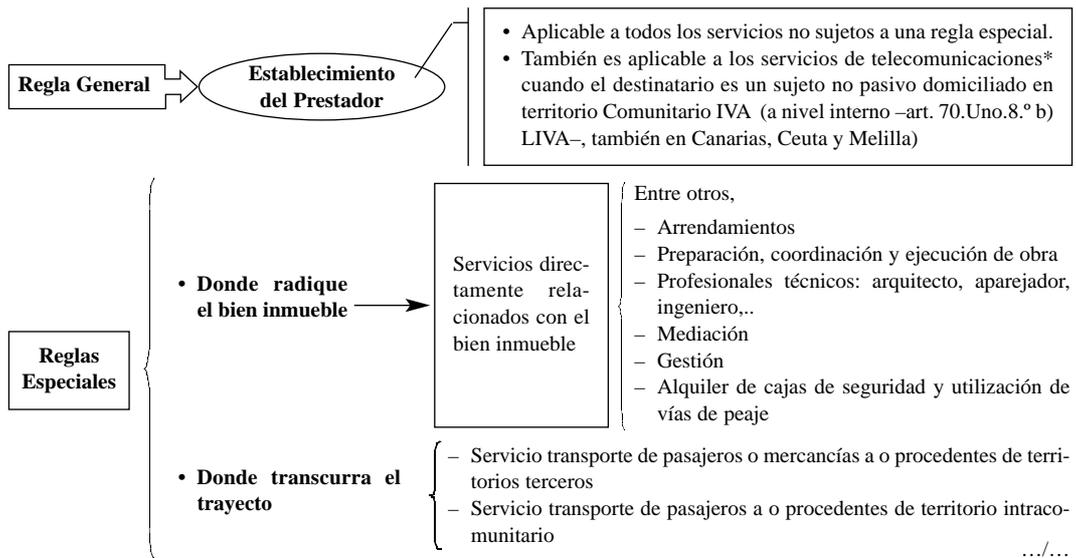
c) Reglas especiales en las prestaciones de servicios.

Para atenuar las distorsiones fiscales creadas por la aplicación de la regla general de gravamen en origen, la Sexta Directiva implantó otras reglas especiales que la sustituirían para determinados servicios, utilizando puntos de conexión diferentes, representativos del lugar de consumo, que atraían la operación, y que hacían más acorde las reglas de localización con el objeto del tributo.

Los puntos de conexión y las reglas especiales de localización de los servicios son los siguientes:

- a) Lugar donde radique el bien inmueble;
- b) Lugar por donde transcurra el trayecto;
- c) Lugar en el que las prestaciones sean materialmente realizadas;
- d) Junto a estas, estableció otra que invertía la regla general, y que atendía al lugar en el que el destinatario de dichos servicios tuviese la sede de su actividad económica o detentase un establecimiento permanente al que fuese dirigida la operación, o en defecto de uno u otro, el lugar de su domicilio o residencia habitual. Esta última regla representa la asunción en el ámbito de los servicios del Principio de tributación en destino previsto en las entregas de bienes internacionales, si bien es cierto que limitado a aquellos casos en los que los destinatarios eran sujetos pasivos. Por este motivo y porque absorbe un considerable número de servicios, cada vez de mayor peso en las economías modernas, ésta resulta de especial interés. Además, el artículo 9.3 de la Sexta Directiva prevé para los servicios encuadrados en esta última regla especial, a fin de evitar casos de doble imposición, no imposición o distorsiones de la competencia, utilizar el criterio de la utilización y la explotación efectiva para localizar en el interior del territorio servicios que quedaban fuera de la Comunidad.

Dada la variedad de reglas especiales y la multitud de servicios que recogen, las exponemos de forma esquematiza:



<p><b>Reglas Especiales</b></p>	<p>• Donde se inicie el transporte, salvo que destinatario del transporte comunique al transportista un n.º identificación IVA de otro Eº miembro</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Servicio de transporte de mercancías intracomunitario</li> <li>- Servicio de mediación, en nombre y por cuenta de terceros, en los transportes intracomunitarios de mercancías</li> </ul>
	<p>• Donde se realice materialmente el servicio</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Culturales, artísticas y deportivas</li> <li>- Científicas</li> <li>- Docentes</li> <li>- Similares a las anteriores, así como las actividades accesorias a las mismas</li> <li>- Juegos de Azar</li> <li>- El visionado de programas de televisión</li> <li>- Servicios accesorios propios al transporte de mercancías, salvo servicios de mediación (carga, descarga, transbordo, almacenaje,...)</li> </ul>
	<p>• Donde se realice materialmente el servicio, salvo que destinatario del mismo hubiese comunicado al prestador un n.º identificación IVA de otro Eº miembro</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Trabajos, informes periciales, valoraciones o dictámenes sobre bienes muebles corporales</li> <li>- Servicios de mediación en nombre y por cuenta de terceros, salvo que la mediación se refiera a operaciones sobre bienes inmuebles, a servicios de transportes intracomunitarios de mercancías o accesorios a los mismos, o a las que sea de aplicación la inversión de la regla general</li> <li>- Servicios accesorios del transporte intracomunitario de bienes.</li> </ul>
	<p>• Inversión de la regla general: Establecimiento del destinatario</p> <p style="border: 1px solid black; padding: 2px; margin-top: 5px;"><i>Requisito: Destinatario sea un empresario o profesional</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Las cesiones o concesiones de derechos de propiedad industrial o intelectual, de fondo de comercio, de exclusiva de compra o venta, o del derecho a ejercer una actividad profesional.</li> <li>- Servicios de Publicidad</li> <li>- Servicios profesionales de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros análogos, salvo que versen sobre bienes inmuebles.</li> <li>- Tratamiento de datos por procedimientos informáticos y suministro de informaciones</li> <li>- Servicios de traducción o interprete, corrección o composición de textos.</li> <li>- Operaciones financieras y de seguros, gestión de empresas, cesiones de servicios de personas físicas y doblaje de películas</li> <li>- Las obligaciones de no prestar total o parcialmente estos servicios</li> <li>- Los arrendamientos de bienes muebles corporales, salvo que trate sobre medios de transporte o contenedores</li> <li>- Servicios de mediación en nombre y por cuenta ajena sobre estos servicios</li> <li>- Servicios de telecomunicaciones*</li> </ul>
	<p>• Cuando la utilización y la explotación efectiva se lleve a cabo en el interior del territorio del impuesto. Servicios de Telecomunicaciones*</p>	<p>• Destinatario es un sujeto pasivo → Establecimiento del destinatario</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Cuando efectúe el pago a través de cuentas abiertas en establecimientos de entidades financieras situados en el interior</li> <li>- Tenga domicilio habitual territorio aplicación impuesto (Prestador no establecidos en la Comunidad)</li> <li>- Tenga domicilio en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla, o sea posible determinarlo (Prestador establecido en territorio aplicación el impuesto)</li> <li>- Tenga su residencia secundaria (Prestador es un operador comunitario y los destinatarios son particulares con domicilio habitual fuera de la Comunidad)</li> </ul> <p>• Destinatario es un no sujeto pasivo. Presunciones legales de utilización material del servicio en el territorio interior</p>

FUENTE: elaboración propia.

### 3.3.2. Los Servicios de Telecomunicaciones. Primer precedente.

Como ya hemos anticipado, parte de la problemática planteada en el IVA tiene su origen en unos rasgos comunes no sólo a los servicios de la Sociedad de la Información *stricto sensu*, sino también a los servicios tradicionales de telecomunicaciones.

La internacionalización de servicios despuntó en el campo de las telecomunicaciones, debido al proceso de liberalización de este sector y a la facilidad para prestarlos a distancia, sin necesidad de establecimiento permanente en el lugar de destino <sup>49</sup>, y la consecuencia directa fue la aparición de distorsiones fiscales en la normativa del IVA que provocaban un falseamiento de la competencia <sup>50</sup>.

Estas operaciones quedaban sometidas a la regla general de localización de las prestaciones de servicios, válida en la situación de monopolio estatal previa, pero cuestionable en un escenario de competencia internacional. Atendiendo a la redacción original de la Sexta Directiva, cuando estos servicios eran prestados por un operador que no disponía de establecimiento permanente en el territorio comunitario, la operación no quedaba sujeta, lo que tenía un doble efecto:

- a) La consiguiente pérdida recaudatoria para las Administraciones comunitarias,
- b) Distorsión fiscal que discriminaba negativamente a los operadores establecidos en la Unión Europea. Esta discriminación se producía tanto en el mercado europeo, como fuera de él. En el primero, los servicios prestados por las empresas no comunitarias no quedaban sujetos, mientras que los de sus competidores comunitarios sí, lo que les hacía disfrutar a aquéllos de una ventaja competitiva sustancial respecto a éstos. A la vez, los operadores establecidos en el territorio intracomunitario observaban cómo los servicios transfronterizos que prestaban quedaban gravados también por el IVA comunitario, y en numerosas ocasiones, volvían a ser gravados en la jurisdicción de destino por el impuesto sobre el consumo correspondiente, de forma que también en los mercados no comunitarios se encontraban con esa distorsión fiscal negativa respecto a los no establecidos en territorio comunitario <sup>51</sup>. Esta situación favorecía la deslocalización de los operadores de telecomunicaciones establecidos en el territorio del IVA y su emigración hacia territorios terceros, al objeto de eludir la tributación de este impuesto y esquivar la discriminación que les causaba este régimen jurídico pernicioso, lo que a su vez redundaba en el problema de fondo, auténtica preocupación de las Administraciones tributarias, la pérdida recaudatoria.

En vista de la situación expuesta, la Unión Europea reaccionó adoptando la Decisión del Consejo de 17 de marzo de 1997, que facultaba a los Estados para modificar el régimen de localización de los servicios de telecomunicaciones y que entendía, en todo caso, que sería aconsejable que antes del 31 de diciembre de 1999 entrase en vigor una Directiva que lo corrigiese. En respu-

<sup>49</sup> OWENS, J., «The tax man...» *op. cit.*

<sup>50</sup> Decisión del Consejo de 17 de marzo de 1997, DOCE n.º L86, de 28 de marzo, y Directiva 1999/59/CEE, de 17 de junio, que modificaba la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al régimen del IVA aplicable a los servicios de telecomunicaciones.

<sup>51</sup> CENTORE, *IVA comunitaria - Aspetti interpretativi e applicativi*, IPSOA, Milano, 1997, nota a pie de pág. 242 de HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio...*, *op. cit.*

ta a esta recomendación vio la luz la Directiva 1999/59/CE, de 17 de junio de 1999, que modificaba la Sexta Directiva, con la intención de «*garantizar sobre todo la imposición en la Comunidad de los servicios de telecomunicaciones cuando fueran consumidos por clientes establecidos en la misma*». En consecuencia, el objeto de la reforma normativa giraba en torno a la traslación de la tributación de origen a destino en la prestación de servicios transfronterizos de telecomunicaciones y, para ello, invirtió la regla de localización que les fue aplicable hasta entonces, la regla general, pasando a quedar encuadrados en la regla especial que atendía al lugar donde se encontraba establecido el destinatario, artículo 9.2.e) de la Sexta Directiva o su equivalente artículo 70.Uno.5.º e) LIVA, entrando en juego el mecanismo de la autorrepercusión y de la inversión del sujeto pasivo. Sin embargo, el ámbito de aplicación de esta regla especial sólo alcanza aquellos supuestos en los que el destinatario sea un sujeto pasivo del impuesto y se encuentre establecido fuera del país de quien los preste, por lo que su aplicación sólo resolvía el problema parcialmente <sup>52</sup>. Cuando el destinatario es un consumidor final, esta regla especial deja de ser aplicable, rigiéndose de nuevo por la regla general, el lugar del establecimiento del prestador, tributando en origen.

Para trasladar también a destino la tributación de estos casos, la Directiva 1999/59/CE añade el artículo 9.4 a la Sexta Directiva, de forma que cuando el destinatario sea un sujeto no obligado al impuesto y establecido en la Comunidad, la operación quedará localizada en el interior comunitario siempre que la utilización y la explotación efectivas del servicio se lleven a cabo en éste, instando a los Estados miembros a la aplicación del artículo 9.3.b) de la Sexta Directiva, disposición que establece un mecanismo para evitar situaciones de ausencia de imposición o distorsiones a las reglas de la libre competencia, localizando en el interior comunitario servicios que atendiendo a los principios de localización no quedaban sujetos <sup>53</sup>.

Por tanto, a través del uso de los artículos 9.2.e), 9.3.b) y 9.4 de la Sexta Directiva, se trasladó la tributación a destino en todos los supuestos, salvo cuando el prestador se encontraba establecido en territorio comunitario y el prestatario era un consumidor final con domicilio habitual también en la Comunidad, corrigiendo la distorsión fiscal existente entre operadores establecidos y no establecidos en el territorio comunitario. Como resultado, en los casos en los que el destinatario se encuentra domiciliado fuera del territorio comunitario, siendo allí donde se efectúa el consumo, el tratamiento se asimila al de una exportación, quedando el servicio ajeno a gravamen. Por el contrario, si la prestación del servicio procede de un operador no establecido en el territorio comunitario del IVA, realizándose en el interior el consumo, se somete a gravamen, a imagen de las importaciones.

En las prestaciones intracomunitarias también parece seguirse, a grandes rasgos, los principios que guían el régimen transitorio previsto para las entregas y adquisiciones intracomunitarias. En el caso de que el destinatario fuese un sujeto pasivo, se tributa en destino utilizando el mecanis-

<sup>52</sup> Notemos que en los supuestos en los que prestador y prestatario se encuentran localizados en el interior comunitario, y siempre que este último tenga la condición de sujeto pasivo, en base al contenido de la Sexta Directiva se aplicaría la regla general, localizando el servicio en el país donde se encuentre establecido el prestador. Aunque si estos casos se hubiesen incluido en la regla especial del artículo 9.2.e) Sexta, tal y como establece el artículo 70.Uno.5.º LIVA, el resultado sería el mismo, la sujeción del servicio al IVA, careciendo de relevancia práctica esta cuestión.

<sup>53</sup> El artículo 9.3.b) de la Sexta Directiva faculta a los Estados miembros para que en estos casos reconduzcan la localización del hecho imponible al interior de la Comunidad, «siempre que la utilización y explotación efectiva se lleven a cabo dentro del país». En regla excepcional fue incluida en la Sexta Directiva a causa de la STJCE de 4 de julio de 1985, As. 168/84 Berkholz/ Finazamt Hamburg-Mitte-Altstadt, en la que el Tribunal Europeo consideró que los Estados miembros podían matizar esa regla de localización del servicio, cuando su aplicación no condujera a una solución racional desde el punto de vista fiscal o creara un conflicto con otro Estado miembro.

mo de la autorrepercusión y la inversión del sujeto pasivo, mientras que si es un particular, se tributa en origen, aunque en este caso no existe un régimen paralelo al de las ventas a distancia. Por tanto, en el caso de las prestaciones intracomunitarias a consumidores finales se mantiene la discriminación existente entre operadores intracomunitarios situados en distintos Estados, al hacer tributar en origen estos servicios y diferir los tipos impositivos aplicables en cada uno de ellos, debido a la ausencia de armonización plena del impuesto <sup>54</sup>.

A nivel nacional, el ejecutivo ejerció la facultad que le otorgaba a los Estados miembros la Decisión del Consejo de forma previa a la promulgación de la Directiva 1999/59/CEE, mediante el RD-Ley 14/1997, de 29 de agosto, que entró en vigor el 1 de septiembre, y que fue tramitado como proyecto de ley por el gobierno, lo que dio como resultado la Ley 9/1998, de 21 de abril. Con ello se introduce el punto 8.º del artículo 70.Uno LIVA que incorpora una definición que señala que «*a efectos de esta ley se considerarán servicios de telecomunicación los que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso de redes informáticas*». Además, contiene la nueva regla de localización de las telecomunicaciones, que introduce cuatro grupos de supuestos en los que localiza el servicio en el territorio de aplicación del impuesto atendiendo al establecimiento o domicilio del destinatario, estableciendo a su vez distintas presunciones y puntos de conexión. A modo de cuadro:

DESTINATARIO		PRESTADOR	SUJECCIÓN
NATURALEZA	LOCALIZACIÓN	LOCALIZACIÓN	
Empres. o Prof.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI)</li> <li>• Punto de Conexión (PC): sede actividad económica, establecimiento permanente, lugar de su domicilio</li> </ul>	Indiferente	SÍ Art. 70.Uno.8.º a) LIVA
Consumidor Final	<ul style="list-style-type: none"> <li>• TAI, E.º Intracomunitario, Canarias, Ceuta o Melilla, o cuando no sea posible determinar su domicilio</li> <li>• PC: domicilio habitual o 2.ª residencia o de temporada</li> </ul>	TAI	SÍ Art. 70.Uno.8.º b) LIVA
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Territorio tercero (Domicilio habitual)</li> <li>• PC: utilice materialmente los servicios en el TAI. Se presumirá la utilización cuando:               <ol style="list-style-type: none"> <li>a) Tenga residencia secundaria en TAI</li> <li>b) Efectúe el pago con cargo a cuentas abiertas en entidades financieras establecidas en el TAI</li> </ol> </li> </ul>	E.º Intracomunitario	SÍ Art. 70.Uno.8.º d) LIVA

<sup>54</sup> DE JUAN LEDESMA, A., «Internet y nuevas tecnologías...» *op. cit.* señala que hasta la instauración de la regla especial de localización de estas operaciones, era muy utilizada la denominada «ruta Jersey» para los servicios de rellamada (*call-back services*), ya que este territorio es considerado un país tercero a efectos del IVA. Aquella ruta se ha desviado actualmente para los casos de destinatarios residentes en la UE que no sean empresarios o profesionales a la «ruta de Madeira», que está empezando a ser explotada por diferentes compañías de telecomunicaciones debido a que esta Isla tiene el IVA más bajo de la UE para este tipo de servicios (12%), aparte de otras ventajas impositivas que pueden obtenerse de su régimen fiscal especial.

DESTINATARIO		PRESTADOR	SUJECCIÓN
NATURALEZA	LOCALIZACIÓN	LOCALIZACIÓN	
Consumidor Final	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indiferente</li> <li>• PC: utilice materialmente los servicios en el TAI. Se presumirá la utilización cuando:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) Tenga el domicilio habitual en TAI</li> <li>b) Efectúe el pago con cargo a cuentas abiertas en entidades financieras establecidas en el TAI</li> </ul> </li> </ul>	Territorio Tercero	SÍ Art. 70.Uno.8.º c) LIVA

FUENTE: *elaboración propia.*

Del análisis del contenido del artículo 70.Uno.8.º LIVA, introducido por la Ley 9/1998, podría plantearse que el legislador español pudo extralimitarse al transponer la Directiva 1999/59/CE para los servicios de telecomunicaciones. Recordemos, esta Directiva utilizaba el artículo 9.3.b) y 9.4 de la Sexta Directiva para reconducir a destino la tributación de los servicios de telecomunicaciones transfronterizos a personas que no tuviesen la condición de sujetos pasivos, y que esto requería dos circunstancias concurrentes:

- a) Artículo 9.4 Sexta Directiva: que sean prestados por un sujeto pasivo establecido fuera de la Comunidad a todo sujeto no pasivo establecido en la Comunidad.
- b) Artículo 9.3 Sexta Directiva: que la utilización y explotación efectiva se lleven a cabo dentro del país.

El legislador nacional al establecer varias presunciones *iuris et de iure*, contra las que no cabe prueba en contrario, artículo 70.Uno.8 c) y d) LIVA, sobre la utilización material del servicio en el territorio de aplicación del impuesto, podría haberse excedido. Y es que, por ejemplo, presuponer, sin aceptar prueba en contra, que el consumo se realiza en el interior cuando el prestatario realice los pagos a través de una cuenta abierta en una entidad financiera situada en el territorio de aplicación del impuesto, pese a que éste no se encuentre establecido en territorio comunitario, a que no tenga ningún otro vínculo con este lugar y a que en realidad reciba el servicio en otro lugar, parece rebasar el mandato de la Directiva<sup>55</sup>. Consideramos que una traslación más acorde con la norma comunitaria debería haberlo llevado para someter a tributación estos hechos a la utilización de presunciones *iuris tantum* y no *iuris et de iure*, no sujetándolos cuando se demostrase que no se produjo la utilización y explotación efectivas en el interior del país.

<sup>55</sup> Coincidimos con GARCÍA NOVOA, C., en «Fiscalidad de las Telecomunicaciones», AA.VV. *Derecho tributario e informática*, Tirant lo blanch, Valencia, 2000, págs.181 y 182, ya que el legislador español no se limitó a garantizar la imposición en la Comunidad de éstos cuando fueran consumidos por clientes establecidos en la misma, sino que abarcó todos los supuestos en los que, a través de cualquier punto de conexión, puede entenderse que hay alguna relación del servicio de telecomunicaciones con la soberanía española, con independencia de que el destinatario no sujeto pasivo se encuentre fuera de interior del territorio.

Para terminar este epígrafe, dejemos constancia que junto al problema expuesto de la permanencia de la distorsión fiscal en las prestaciones intracomunitarias, la solución adoptada traía consigo dos problemas adicionales, en los que profundizaremos con posterioridad.

Por una parte, la situación en la que quedaría el operador no comunitario que prestase servicios en cada uno de los Estados miembros ya que, en principio, tendría que aplicar e ingresar el IVA correspondiente en cada una de esas jurisdicciones, lo que dificulta y encarece el cumplimiento.

Por otro lado, hay que poner de manifiesto que la Unión Europea de nuevo recurre a una solución voluntarista, especialmente cuando el adquirente es un consumidor final, ya que en caso de incumplimiento por parte del prestador, al estar situado fuera de su jurisdicción, las medidas previstas en los Ordenamientos europeos para que la Administración asegure el cobro de la deuda tributaria pierden en gran parte su eficacia. Para mitigar de alguna manera esta situación de cuasi impunidad, la Ley 9/1998, y en virtud de la facultad que se otorga a los Estados en el artículo 22.8 de la Sexta Directiva <sup>56</sup>, da nueva redacción al artículo 87.Uno LIVA, según la cual: «Responderán solidariamente de la deuda tributaria correspondiente: ..., 2. Los destinatarios de los servicios de telecomunicaciones que, habiendo contratado con prestadores no establecidos en la Unión Europea, hubiesen admitido facturas o documentos sustitutivos relativos a los mismos cuando no aparezca en ellos repercutido el impuesto en la forma establecida reglamentariamente y siempre que el prestador no esté establecido en la Comunidad Europea».

Pese a la loable intención del legislador al introducir esta disposición, 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 conocer su identidad, cuando el operador no establecido incumpla las obligaciones fiscales impuestas <sup>57</sup>.

### 3.3.3. Las actividades de comercio electrónico y los servicios prestados por el Proveedor de servicios de Internet.

Muchos de los nuevos servicios de la Sociedad de la Información no dejan de ser, si bien con ciertas particularidades, actividades onerosas realizadas por empresarios o profesionales que en base a los Principios generales del IVA deben quedar sujetas cuando se realicen en el ámbito espacial del impuesto. Éste es el caso de las actividades de comercio electrónico y de los servicios estándar pres-

<sup>56</sup> El artículo 22.8 de la Sexta Directiva dispone: «Sin perjuicio de las disposiciones que hayan de dictarse en virtud del apartado 4 del artículo 17, los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude».

<sup>57</sup> 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, ¿cómo podrá ésta conocer la existencia de esas operaciones? Pero es que además, a estas dificultades debemos unir la existencia de nuevas modalidades comerciales en las que prima el anonimato y que afectan de lleno a estos servicios, como ocurre con la actividad telefónica efectuada a través de la venta de tarjetas prepago, que hacen que incluso si el operador no establecido colaborase en el suministro de información a la Administración, ésta pueda resultar insuficiente.

tados por el Proveedor de servicios de Internet (ISP) <sup>58</sup>, al margen de que estos últimos estén incluidos o excluidos del concepto general de comercio electrónico. Por tanto, y una vez determinada la calificación de la actividad como entrega o prestación, la cuestión fundamental será determinar las reglas de localización aplicables que establezcan cuando se considerara que la operación se ha realizado en el ámbito espacial del impuesto y, por tanto, sujeto al IVA.

Las reglas de localización de servicios en el IVA no hacían mención específica a estos nuevos servicios en su redacción primitiva, por lo que se debería aplicar una u otra dependiendo de las características del servicio prestado, sin poder considerarlos todos como un conjunto uniforme encuadrados bajo la misma regla. Necesitamos determinar para cada uno de esos grupos de servicios la regla de localización que le era aplicable y, en su caso, los problemas que planteaba. Por eso, en este epígrafe vamos a desgranar esta problemática previa, que ha desembocado en la Directiva 2002/38/CE y en el Reglamento 792/2002, ambos de 8 de mayo.

#### a) Servicios prestados por el ISP.

La definición de servicios de telecomunicaciones en la LIVA incluye un servicio prestado habitualmente por los ISP: la provisión de acceso a las redes informáticas. No cabe duda que esta mención se dirige especialmente a Internet, como red informática mundial por excelencia, pero también puede ser válida para otras redes <sup>59</sup>.

Sin embargo, junto a este servicio web de acceso y consulta de la información contenida en los servidores conectados, los ISP prestan otros servicios relacionados con Internet o con redes privadas.

Uno de estos servicios sería el alojamiento en su servidor de una página web del usuario, asignándole su correspondiente nombre de dominio, convirtiendo a su cliente en un constructor de contenidos de Internet. Realizando una interpretación extensiva de lo que podría encuadrarse dentro del concepto de proveedores de acceso a redes informáticas, podríamos llegar a incluir este servicio, entendiendo que estaríamos ante una forma de proveer el acceso a redes dirigida, no al usuario pasivo, sino al constructor de contenidos, abriéndole una ventana en la red para que los pueda exponer. No obstante, la cuestión no resultaba plenamente pacífica, por lo que se veía necesitada de una aclaración para determinar la regla de localización exacta a aplicar.

Otro servicio sería facilitar al usuario el servicio de correo electrónico, convirtiendo su servidor en una especie de buzón de correo. Intentar encuadrar este servicio dentro de la regla especial de telecomunicaciones resultaba aún, cuanto menos, más discutible que el supuesto anterior, por lo que resultaba de todo punto necesario una aclaración sobre la regla de localización aplicable a estos servicios.

<sup>58</sup> ISP es el Acrónimo de las palabras en lengua inglesa «Internet Service Provider», que podríamos traducir al castellano como Proveedor de Servicios de Internet. Estos operadores ofrecen primordialmente el servicio web, la conexión y consulta al usuario de la información disponible en el conjunto de servidores interconectados que conforman Internet. Junto a éste, y aprovechando la línea de acceso otorgada al cliente y la memoria de su servidor conectado, puede suministrar el servicio de correo electrónico o el alojamiento de sitios web. Estos tres servicios conforman el paquete estándar que suelen ofrecer los ISP actualmente, pero a veces son prestados de forma individualizada, o mediante variantes (*hosting* o *housing*) o adicionando otros como: la creación y mantenimiento de páginas web, elaboración de informes sobre el tráfico y funcionamiento de la página, servicio técnico a redes privadas o intranets, etc.

<sup>59</sup> Por el contrario, la Directiva 1999/59/CEE hacía mención a redes de información mundiales, lo que hacía cuestionarse si quedarían encuadrados estos servicios cuando se prestasen sobre una red cerrada de carácter local.

Por último, hagamos notar que otro servicio novedoso asociado a Internet, que debemos distinguir del mero alojamiento de sitios web, y que a veces puede prestar el ISP, es la creación de páginas o portales web. Esto no es más que el desarrollo de un programa informático específico realizado bajo el formato común HTML, por lo que más que quedar sometido a la regla de localización de los servicios de telecomunicaciones y, a falta de otra mención expresa, podría encuadrarse en la regla especial del artículo 9.2.e) Sexta Directiva, transpuesta en el artículo 70.Uno.5.º e) LIVA. El problema que plantea esta regla es que sólo sería aplicable cuando el destinatario tuviese la condición de sujeto pasivo del impuesto, pero no en el resto de supuestos, en los que tendríamos que volver a la aplicación de la regla general, el lugar donde se encontrase establecido el prestador. Esta situación colocaría a los operadores establecidos en territorio comunitario en una situación de desventaja respecto a los no establecidos, al quedar gravados los servicios que prestan a personas que no tuviesen la naturaleza de sujetos pasivos del IVA, mientras que esos mismos servicios quedarían ajenos a gravamen si fuesen prestados por empresas no establecidas. Todo ello se agravaba al ser éste un servicio que se puede prestar a distancia, a través de redes y sin necesidad de encuentro físico de las partes, encontrándonos ante un supuesto típico de comercio electrónico directo.

b) Comercio electrónico directo.

Una vez determinada la calificación de los productos digitalizables transmitidos a través de la Red como prestaciones de servicios, debemos analizar la regla de localización que les correspondería, y si ésta difiere de la aplicable a sus bienes sustitutivos tangibles.

Encontramos dos reglas especiales de localización que por su ámbito objetivo de aplicación podrían ser susceptibles de encuadrar a este tipo de transacciones: la regla especial de los servicios de telecomunicaciones y la regla que atiende al establecimiento del destinatario.

La actividad desarrollada a través del comercio electrónico directo podía encajar con la definición de servicios de telecomunicaciones prevista en el artículo 70.Uno.8.º LIVA<sup>60</sup>. No obstante, compartíamos la opinión manifestada por la DGT, el 10 de mayo de 1999, en respuesta a la consulta 0730-99, cuando entendía que no era aplicable esta regla especial de localización si se trataba de una prestación por vía electrónica de servicios que utilizan redes de comunicación en su distribución, pero cuyo contenido propio y específico era distinto de la propia telecomunicación.

Considerábamos que, a falta de mención expresa, podría ser la regla especial del artículo 9.2.e) Sexta Directiva, reflejada en el artículo 70.Uno.5.º e) LIVA, la que recaería sobre este tipo de operaciones, al versar sobre «*El tratamiento de datos por procedimientos informáticos, incluido el suministro de productos informáticos específicos*». Como ya hemos manifestado, al desmaterializarse el producto tradicional pasa a convertirse en datos representados, en última instancia, por un conjunto de bits, lo que nos lleva a su consideración como un producto informático, aunque siga manteniendo una naturaleza dual.

<sup>60</sup> De hecho, la propia DGT también sugirió esta posibilidad en respuesta de 18 de mayo de 1999 a la consulta 0805-99, al considerar que, al contrario de la opinión manifestada en la resolución anterior, en caso de que el suministro de software vía modem no sea considerado como un producto informático específico, puede quedar encuadrado dentro de la regla de localización de los servicios de telecomunicaciones.

Ésta es la regla por la que se decantaba la Comisión Europea en los pronunciamientos previos que realizó sobre la materia, poniendo además de manifiesto la aparición de un nuevo problema por la aplicación de la misma <sup>61</sup>. Y es que esta regla sólo es aplicable cuando el adquirente es un empresario o profesional, actuando el mecanismo de la autorrepercusión y de la inversión del sujeto pasivo, por lo que en los supuestos en los que las ventas electrónicas se realicen a particulares (B2C), tendríamos que aplicar la regla general, el lugar en el que se encuentre el prestador del servicio. Esto nos conduciría a un problema similar al que se experimentó con los servicios de telecomunicaciones, ya que de nuevo, aunque ahora sólo para las ventas B2C, las realizadas por operadores no establecidos quedaban ajenas a gravamen, mientras que las realizadas por los operadores establecidos en territorio comunitario quedarían gravadas, tanto en el mercado comunitario como fuera de él, discriminándolos fiscalmente y creando una situación que falseaba la competencia.

Respecto a la localización de los servicios tradicionales que pueden ser prestados electrónicamente, de forma consecuente con la calificación que le otorgamos en la que prevalecía su naturaleza primitiva, se podía seguir aplicando las reglas que les fuesen aplicables. Sí podríamos encontrar algún problema respecto a servicios que anteriormente no existían y que han nacido al amparo de Internet, como las subastas inversas, ya que para éstos careceríamos de una regla previa. En estos casos, no quedaba claro si sería de aplicación la regla general en exclusiva, o la regla del establecimiento del destinatario para ventas B2B combinada con la general para operaciones B2C.

En definitiva, en un intento por corregir todos estos problemas, la Comisión Europea presentó la propuesta inicial COM (2000) 148, modificada posteriormente por la propuesta de Directiva COM (2000) 349 final, que ha cristalizado en la Directiva 2002/38/CE y en el Reglamento 792/2002, ambos de 8 de mayo, que estudiaremos más adelante.

### c) Comercio electrónico indirecto.

Como hemos señalado con anterioridad, la novedad tecnológica asociada a este tipo de comercio descansa en la forma de contratación, pero no de suministro, que sigue haciéndose mediante transporte físico de la mercancía. No provoca problemas de calificación, ni tampoco ahora, estrictamente, de localización, aunque debemos revisar algunos aspectos del régimen de las importaciones y de las operaciones intracomunitarias debido al incremento vertiginoso del volumen de ventas internacionales a consumidores finales.

Respecto a las importaciones, como hemos expuesto, se aplica un régimen de franquicia para bienes de escaso valor. Así, según el artículo 34 LIVA quedan exentas las importaciones de bienes cuyo valor global no exceda de 14 €, salvo que el objeto de la misma sea bebidas alcohólicas, perfumes, aguas de colonia y tabaco. La Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social para el ejercicio 2002, ha eliminado un supuesto adicional que incorporaba el precepto, referente a las ventas por correspondencia, al que no era aplicable esta franquicia, y que consideramos que por su similitud, podría haberse extendido al comercio electrónico

<sup>61</sup> Entre ellos, debemos destacar «Comercio electrónico y fiscalidad indirecta» *op. cit.* y Propuesta de Directiva del Consejo, COM (2000) 349 final, *op. cit.*

indirecto (el sitio web se convierte en un catálogo electrónico de los productos del vendedor). Por tanto, al no quedar recogido este supuesto, la franquicia prevista es plenamente aplicable a las importaciones de comercio electrónico indirecto. Además, no debemos olvidar que en el ámbito de los derechos aduaneros también se establece un régimen de franquicia similar <sup>62</sup>, incluso más elevado que en el IVA, lo que intensificará los problemas que plantea:

- a) Se incrementará la pérdida recaudatoria para la administración.
- b) Se acrecentará la distorsión fiscal que el IVA provoca y que perjudica a las ventas de productos de escaso valor fabricados en el interior comunitario, que sí quedan gravadas por el IVA. Con este régimen de franquicia se invierte la situación de los productos de escaso valor fabricados en el extranjero, ya que incluso pueden ser comercializados en el territorio comunitario con una discriminación fiscal positiva. No sólo no se les aplicaría los derechos arancelarios sino que además, tampoco recaería sobre ellos el IVA <sup>63</sup>.

Obviamente, la solución pasa por la eliminación de este régimen de franquicia, pero se plantea un problema asociado de control aduanero. Controlar el flujo de estos envíos resulta excesivamente costoso desde el punto de vista administrativo, lo que puede dar lugar a que no sea rentable para las administraciones eliminar la franquicia vigente. Es por ello que creemos que se haría necesaria una estrecha colaboración con las empresas internacionales de transporte, de manera que éstas participen en origen en el control administrativo <sup>64</sup>.

Por otra parte, las ventas intracomunitarias B2C quedarán sometidas al régimen de ventas a distancia anteriormente expuesto. Pese a las buenas intenciones que mostró el legislador con la introducción del régimen de las ventas a distancia, no debemos olvidar que éste se diseñó como una medida incluida en el régimen transitorio para las operaciones intracomunitarias, y que resulta excesivamente voluntarista. Recordemos que será la Administración del Estado donde se encuentra establecido el operador la que podrá someter a comprobación sus ventas y el lugar hacia donde éstas se dirigen.

<sup>62</sup> El Reglamento 918/93 del Consejo, de 28 de marzo de 1983, establece para este tipo de bienes, con las mismas excepciones que las señaladas en el artículo 34 LIVA, una franquicia de 22 €, en relación a los derechos arancelarios. Por tanto, las mercancías no comunitarias con un valor inferior a 14 € quedan ausentes de tributación en el IVA y en los derechos aduaneros, aquellas con un valor intermedio, entre 14 y 22 €, quedarían solo exentas en el IVA pero gravadas por los derechos arancelarios, mientras que las que excedan de 22 € quedarán sometidas al régimen común previsto para las importaciones en el IVA y en los derechos arancelarios.

<sup>63</sup> El régimen de los derechos aduaneros se fundamenta en la voluntad de establecer políticas fiscales proteccionistas de los productos internos frente a los foráneos, convirtiéndose estos aranceles en una medida de distorsión fiscal sobre la competencia entre empresarios que producen sus productos en el interior y aquellos que lo hacen fuera. En ausencia de éstos y del IVA para los productos no comunitarios, la distorsión fiscal se invierte.

Bien es cierto que el precio de los productos es muy pequeño y que por tanto, el efecto distorsionador queda atenuado al tipo impositivo aplicable sobre el producto, que en el caso español puede ser como máximo el 16%, sobre 14 € (art. 34 LIVA). Sin embargo en otros Estados en los que el tipo general alcanza el 25% (caso de Dinamarca), la diferencia de precio final sí que puede llegar a condicionar la decisión de compra.

<sup>64</sup> DE JUAN LEDESMA, A., «Fiscalidad del Comercio electrónico: Mito o realidad» *Revista de Estudios Financieros*, n.º 204, 2000, señala cómo el Reino Unido lleva una labor de control a través de las propias empresas de mensajería internacionales. De esta manera, el UK Inland Revenue and Custom & Excise ha llegado a un acuerdo con estas empresas para tener acceso directo a las bases de datos de las mismas. El autor se remite a ANNE FAIRPO, «Electronic Commerce-U.K. Policy Document», *TPI e-commerce*, May, 1999, para encontrar un resumen de la política tributaria del Reino Unido en materia de comercio electrónico.

Además, en caso de que detectase que el sujeto está incumpliendo el régimen de las ventas a distancia, al comprobar que obtiene un volumen de ventas que excede el límite marcado en otro Estado, no le interesará denunciarlo o ponerlo en comunicación de esa otra jurisdicción. Si lo hace, y raíz de ello el sujeto cumple fielmente la normativa comunitaria, sus ventas en aquel Estado tributarán en destino, con lo que el Estado donde se encuentra establecido perdería el IVA correspondiente a esas ventas, que pasaría a manos de la jurisdicción del comprador. Por tanto, resulta lógico pensar que las administraciones de los distintos Estados miembros no invertirán sus recursos, humanos y materiales, en la detección de este tipo de fraude que afecta negativamente a otros Estados, quedando e efectos prácticos un régimen, reiteramos, de marcado carácter voluntarista. El operador «decidirá» tributar en destino cuando resulte más ventajoso para sus intereses (tipos impositivos más bajos en destino que en origen y un volumen de ventas tal en aquél, que le interese asumir los costes de cumplimiento). Si no es así, lo hará en origen, ante la más que probable condescendencia de su Administración fiscal.

El comercio electrónico indirecto aumenta el número de operadores que quedan sometidos a este régimen e incrementa la recaudación que los Estados pueden obtener a través de este tipo de ventas. Hace que un problema menor pase a tomar tintes más serios, lo que viene a reforzar la idea anteriormente manifestada de que éste es un régimen abocado a su desaparición, en espera a que los Estados miembros si no unifiquen, armonicen en mayor medida los tipos y se decidan a aplicar en las operaciones intracomunitarias, al menos en aquellas en las que los adquirentes son consumidores finales, el Principio de tributación en origen.

En el próximo número del mes de Enero se publicará la 2.<sup>a</sup> parte.