
Fiscalidad del comercio electrónico

PID_00269348

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Tiempo mínimo de dedicación recomendado: 5 horas



**Ana María Delgado García**

Doctora en Derecho. Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Derecho. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. ESERP Business & Law School.

El encargo y la creación de este recurso de aprendizaje UOC han sido coordinados por la profesora: Ana María Delgado (2020)

Cuarta edición: febrero 2020
Autoría: Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Licencia CC BY-SA de esta edición, FUOC, 2020
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realización editorial: FUOC



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-Compartir igual (BY-SA) v.3.0 España de Creative Commons. Se puede modificar la obra, reproducirla, distribuirla o comunicarla públicamente siempre que se cite el autor y la fuente (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), y siempre que la obra derivada quede sujeta a la misma licencia que el material original. La licencia completa se puede consultar en: <http://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/es/legalcode.ca>

Índice

| | |
|---|-----------|
| Introducción..... | 5 |
| Objetivos..... | 6 |
| 1. La calificación de las rentas obtenidas..... | 7 |
| 1.1. Bienes o derechos que derivan de la propiedad intelectual | 7 |
| 1.2. Tratamiento tributario de los cánones | 9 |
| 2. La determinación de la residencia de los sujetos intervinientes..... | 13 |
| 2.1. Modalidades de sujeción al poder tributario de los Estados | 13 |
| 2.2. El criterio de la sede de dirección efectiva | 14 |
| 3. La aplicación del concepto de establecimiento permanente.. | 16 |
| 3.1. Las rentas obtenidas mediante un establecimiento permanente | 16 |
| 3.2. El establecimiento permanente en el comercio electrónico | 17 |
| 4. Localización de las operaciones comerciales electrónicas en el IVA..... | 20 |
| 4.1. Evolución legislativa | 20 |
| 4.2. Contratación electrónica de bienes materiales | 23 |
| 4.3. La localización de los servicios prestados por vía electrónica | 25 |
| 5. Régímenes especiales del IVA en los servicios electrónicos..... | 31 |
| 5.1. Régimen exterior de la Unión | 33 |
| 5.2. Régimen de la Unión | 34 |
| 5.3. Obligaciones de información y otras obligaciones formales | 36 |
| 6. Tipos impositivos del IVA en los servicios prestados por vía electrónica..... | 39 |
| 6.1. La aplicación del tipo superreducido | 39 |
| 6.2. La tributación del libro electrónico | 40 |
| 7. La tributación de los pagos electrónicos..... | 44 |
| 7.1. El gravamen del documento electrónico | 44 |
| 7.2. Fiscalidad de los diversos pagos electrónicos | 45 |
| 8. Impuesto sobre determinados servicios digitales..... | 48 |
| Actividades..... | 53 |

| | |
|--|-----------|
| Ejercicios de autoevaluación..... | 53 |
| Solucionario..... | 56 |

Introducción

El primer módulo de la asignatura de *Fiscalidad en Internet* se dedica a la fiscalidad del comercio electrónico, es decir, al régimen tributario de la contratación electrónica (imposición directa e indirecta) y del pago electrónico.

Los tres primeros apartados del módulo tienen por objeto las cuestiones relativas a la fiscalidad directa del comercio electrónico. De esta forma, en primer lugar, se analizan los problemas de calificación de las rentas obtenidas en el comercio electrónico, centrandó la atención en la distinción entre el tratamiento otorgado a los cánones y a los beneficios empresariales. A continuación, se examina otra cuestión problemática: la determinación de la residencia de los sujetos que intervienen en las operaciones comerciales electrónicas. Aquí se analizan tanto las modalidades de sujeción al poder tributario de los Estados como, especialmente, el criterio de la sede de dirección efectiva y los problemas que puede tener su aplicación en el ámbito del comercio electrónico. El tercer apartado, dedicado a las cuestiones de fiscalidad directa, estudia la problemática aplicación del concepto de establecimiento permanente en el comercio electrónico.

La fiscalidad indirecta de la contratación electrónica se aborda en los tres siguientes apartados del módulo. El cuarto apartado estudia la localización de las operaciones comerciales electrónica en el IVA, abordando tanto la evolución legislativa en esta materia como la normativa vigente. A continuación, se analiza el régimen especial del comercio electrónico en el IVA, es decir, el que se aplica en relación con los servicios prestados por vía electrónica. El último apartado tiene por objeto los tipos impositivos del IVA en los servicios prestados por vía electrónica, es decir, la polémica inaplicación del tipo superreducido del IVA al libro electrónico.

El penúltimo apartado del módulo analiza la tributación de los pagos electrónicos, dedicando una especial atención al gravamen del documento electrónico en el impuesto sobre actos jurídicos documentados, así como a la fiscalidad de los diversos pagos electrónicos. Y en el último apartado del módulo se estudia el impuesto sobre determinados servicios digitales.

Objetivos

Los principales objetivos a alcanzar mediante el estudio de esta materia son los siguientes:

1. Identificar los principales problemas de calificación de las rentas obtenidas en la contratación electrónica, el régimen fiscal de los bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual y el tratamiento tributario de los cánones en este ámbito.
2. Reconocer los criterios aplicables para la determinación de la residencia de los sujetos que intervienen en la contratación electrónica y las modalidades de sujeción al poder tributario de los Estados.
3. Entender las peculiaridades y la problemática en torno a la aplicación del concepto de establecimiento permanente en el comercio electrónico.
4. Comprender las diversas normas de localización de las operaciones comerciales electrónicas en el IVA, su evolución legislativa y la normativa vigente en esta materia.
5. Delimitar los derechos y deberes que comporta la aplicación del régimen especial del comercio electrónico en el IVA, en relación con los servicios prestados por vía electrónica.
6. Dominar las normas y los criterios interpretativos relativos a los tipos impositivos del IVA en los servicios prestados por vía electrónica, especialmente en relación con la inaplicación del tipo superreducido del IVA al libro electrónico.
7. Comprender la regulación tributaria referente a los pagos electrónicos, el gravamen del documento electrónico y la fiscalidad de los diversos pagos electrónicos, así como el impuesto sobre determinados servicios digitales.

1. La calificación de las rentas obtenidas

Es preciso diferenciar los problemas tributarios que se pueden dar cuando el objeto de la contratación por vía telemática son bienes o servicios que no se adquieren o se prestan a través de la Red (**suministros *off line***), de los que se pueden dar cuando el objeto de la contratación son bienes o servicios que circulan por la Red y se adquieren a través de esta (**suministros *on line***).

Justificación de la diferenciación

La razón de esta diferenciación es que, en el primer caso, nos hallamos, en la mayoría de las ocasiones, ante bienes o servicios que no se derivan de la propiedad intelectual. Se trata, fundamentalmente, de la contratación de bienes materiales, que se transportan por los medios convencionales desde el lugar en el que se encuentre el proveedor hasta el del adquirente. O bien se trata de la prestación de algún servicio profesional, en sentido estricto, contratado a través de la Red. En cambio, en el segundo caso mencionado (bienes o servicios que circulan por la Red y se adquieren a través de esta), estamos siempre en presencia de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual.

1.1. Bienes o derechos que derivan de la propiedad intelectual

Los problemas de mayor entidad, que obligan a efectuar una considerable labor interpretativa y de calificación, se producen en los **suministros *on line***, porque es en este campo donde las TIC han originado las novedades más relevantes: la utilización de la vía telemática para transportar las mercancías, es decir, para transmitir los bienes o servicios directamente desde el proveedor hasta el adquirente, gracias a la posibilidad de digitalizar determinados productos o servicios. En cambio, en la contratación electrónica en la que no se da tal circunstancia (**suministros *off line***), las soluciones tributarias resultan menos complicadas de aplicar y no es necesario efectuar complejas operaciones de calificación.

Bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual

No obstante, debe advertirse que también el objeto de la contratación de suministros *off line* puede consistir en bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual. Por ejemplo, la adquisición en una web de un programa de ordenador contenido en un CD-ROM y no mediante la descarga de la información en el ordenador del adquirente. Ahora bien, lo habitual en el ámbito del comercio electrónico es que, cuando estamos en presencia de bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual (programas de ordenador, obras literarias o musicales, etcétera), la transmisión de los mismos se realice de forma telemática entre los ordenadores del proveedor y del adquirente.

La venta de **bienes materiales** a través de Internet no plantea graves problemas desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica, por lo que se refiere a la imposición directa. Se trata, en definitiva, de aplicar a las rentas obtenidas la normativa general del IS, del IRPF o del IRNR, que grava los beneficios de las ventas realizadas o los servicios prestados.

Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (1999). *Tributación del comercio electrónico*. Valencia: Tirant lo Blanch.

Inexistencia de problemas de calificación de las rentas

Es decir, en este caso no se plantean problemas de calificación de las rentas obtenidas: está claro que no nos hallamos ante bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual y, por lo tanto, no hay razón para cuestionarnos si nos encontramos o no ante cesiones de uso, que dan lugar a cánones. Salvo que el objeto de la contratación electrónica esté constituido por bienes o derechos derivados de la propiedad intelectual que no se transmitan a través de la Red. En tal caso, habrá que tener en cuenta el régimen aplicable a la contratación electrónica de bienes y servicios que circulan por la Red.

Se puede concluir que, en este tipo de contratos de suministros *off line*, es nula la incidencia de la utilización de la vía telemática, desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica. Es decir, por lo que se refiere a este aspecto objetivo, para la conclusión de estos contratos resulta indiferente la utilización del tradicional soporte de papel o bien la de la vía telemática.

Ejemplo

Una empresa española adquiere, a través de la web de una empresa alemana, material informático (pantallas, impresoras, etcétera), que se transporta por los métodos convencionales.

No se trata de rentas obtenidas en España. Dado que estamos ante una compraventa internacional, se aplica el art. 7 del convenio para evitar la doble imposición hispano-alemana, que somete los beneficios empresariales a tributación en el Estado de residencia del contribuyente, a no ser que exista un establecimiento permanente en el país de la fuente de la renta, cosa que no ocurre en este caso.

No sucede lo mismo con los **suministros *on line***. Uno de los problemas tributarios más importantes en relación con el comercio electrónico tiene que ver con la calificación de las rentas obtenidas cuando se produce la transmisión del bien o servicio a través de la Red, es decir, cuando dichos bienes y servicios circulan por la Red.

En este caso, las condiciones de adquisición del producto digitalizado pueden consistir, o bien en la adquisición de un derecho de explotación de la propiedad intelectual del producto (que a efectos fiscales se denomina **cesión de uso**), o bien en la adquisición de un simple derecho de uso (que supone una **compraventa** de productos en soporte electrónico). Las consecuencias tributarias de la diferente calificación de estas rentas son muy relevantes cuando el comercio electrónico se realiza entre sujetos residentes en diferentes Estados sin mediación de establecimiento permanente.

Consecuencias tributarias de la calificación de las rentas

Si se entiende que se trata de una cesión de uso, se genera un canon que, según el art. 13.1.f.3 LIRNR, se considera renta obtenida en España y, por lo tanto, sujeta a tributación en nuestro territorio. Como veremos más adelante, si hay convenio para evitar la doble imposición aplicable, el método que hay que seguir es el de tributación compartida entre el Estado de residencia y el de la fuente.

Si, por el contrario, se entiende que las rentas que se abonan a los no residentes derivan de la realización de compraventas mercantiles internacionales, estas se consideran rentas no obtenidas en territorio español, en virtud del art. 13.2.a LIRNR y, en consecuencia, no sujetas a tributación en España. Igualmente, los CDI establecen la tributación en el país de residencia del vendedor.

Lectura recomendada

J. Calvo Vérguez (2009). *Fiscalidad del comercio electrónico: imposición directa e indirecta*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Por consiguiente, la calificación tributaria de las rentas procedentes de la transmisión de la propiedad de programas de ordenador requerirá la revisión de cada contrato para distinguir la cesión del mero uso del programa de los supuestos en que se transmiten los derechos de la propiedad intelectual sobre el mismo. En el primer caso, con la cesión del mero uso tendrá lugar una **compraventa** cuyo objeto es la adquisición de un producto constituido por el soporte y el derecho al uso del mismo con las únicas limitaciones impuestas por la ley. Y solo en el segundo caso se produce la transmisión de la propiedad de los derechos de la explotación, de los derechos de la propiedad intelectual, que genera un **canon**.

Transmisión parcial de derechos

El concepto de canon siempre va referido a la transmisión parcial de derechos de autor (el autor conserva la propiedad del derecho y cede parte del mismo), puesto que la transmisión plena de los mismos se califica como beneficio empresarial.

La noción de canon

La transacción que genera cánones debe consistir en la cesión del uso de un bien o un derecho (no inmobiliario). Ante la falta de una definición del término *canon* en la normativa interna, hay que recurrir a los convenios de doble imposición para extraer tal definición: es decir, se consideran cánones los rendimientos derivados de la cesión o el arrendamiento de bienes muebles (en especial, bienes de equipo empresarial), los derechos de propiedad intelectual o industrial, los intangibles similares no protegidos registralmente (las técnicas operativas o *know-how*), así como otros bienes o derechos, los negocios, las minas e incluso la denominada asistencia técnica.

1.2. Tratamiento tributario de los cánones

El tratamiento tributario de los cánones es sencillo: **si España no tiene firmado un CDI¹** con el país del no residente, tributan en España al tipo general previsto del 24%. En el caso de que el contribuyente sea residente en un país con el que **España tenga suscrito un CDI**, habrá que estar a lo que se disponga en él, ya que la tributación es siempre inferior a la mencionada anteriormente.

⁽¹⁾Art. 25.1.a LIRNR.

Los problemas de calificación tributaria de las rentas obtenidas por la comercialización de los bienes derivados de la propiedad intelectual, fundamentalmente los programas de ordenador, se dan en el ámbito del comercio internacional. La **tendencia comparada** es la eliminación de la tributación de los cánones en origen, esto es, en el Estado de la fuente o de su generación. La posición dominante entre los Estados miembros de la OCDE consiste en excluir del área de los cánones las rentas derivadas de la transmisión, no ya plena (lo que es evidente), sino también parcial, de los derechos.

El art. 12 del modelo de CDI de la OCDE

El art. 12.1 del modelo de convenio para evitar la doble imposición (MCDI) de la OCDE establece el criterio general de exención, en el Estado de la fuente, del pago de los cánones. Es decir, establece como norma general la tributación en el Estado de residencia del vendedor, aunque permite, excepcionalmente, que los Estados firmantes graven parcialmente los cánones en el Estado de la fuente. Muchos CDI, desmarcándose del citado principio general, establecen el régimen de tributación compartida, con reconocimiento de un derecho de gravamen limitado al Estado de la fuente. Así lo ha venido haciendo España en la negociación de sus tratados, movida por la necesidad de salvaguardar sus intereses al ser un país importador neto de tecnología.

Ninguno de los convenios para evitar la doble imposición en materia de renta y patrimonio suscritos por España, ni ninguno de los acuerdos internacionales no específicamente fiscales, incluye disposiciones específicas sobre comercio electrónico. Salvo los tratados con Bulgaria y Hungría, todos los CDI suscritos por España reconocen el derecho de **gravamen en el Estado de la fuente**. Igual que en el caso de dividendos e intereses, tratándose de cánones, la aplicación del régimen de tributación compartida implica que la imposición en el Estado de la fuente se arbitra como un máximo de imposición, y no como un tipo de gravamen en sí mismo. Dicho límite de imposición no puede ser excedido, aunque cabe aplicar un tipo inferior. Los tipos aplicables en los vigentes convenios suscritos por España van desde el 5% hasta el 20%, aunque la media gira en torno al 10%.

Reservas al modelo de CDI de la OCDE

España, como otros países deficitarios en tecnología, viene manteniendo expresas reservas al modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en orden a preservar su soberanía fiscal parcial sobre dichas rentas obtenidas por no residentes. Es decir, en el momento de firmar un CDI con otro Estado, España se reserva el derecho de gravar los cánones en la fuente.

Ante la falta de normas específicas sobre comercio electrónico en los CDI firmados por España, resulta interesante conocer la interpretación de la OCDE en los **comentarios al modelo de convenio**, sin olvidar que no estamos ante una norma directamente aplicable, sino ante una opinión relevante que puede ser tenida en cuenta por el intérprete. En la Conferencia Ministerial de la OCDE celebrada en Ottawa en 1998, se dio una nueva redacción a los comentarios números 12 a 17 al art. 12 del modelo de convenio de doble imposición de la OCDE. La nueva redacción omite las referencias polémicas al “uso personal o comercial” y pretende clarificar la línea divisoria entre la “adquisición parcial de derechos” de propiedad intelectual (cánones) y la adquisición de una copia del programa de ordenador (beneficio empresarial por compraventa internacional).

Comentarios al modelo de CDI de la OCDE

Según estos comentarios, nos encontramos ante cánones cuando la adquisición del programa supone obtener el derecho a “usar” los derechos de propiedad intelectual de carácter económico, manteniendo el cedente su propiedad.

Por tanto, cuando se adquiere el derecho o la licencia para reproducir y distribuir software, o bien para modificarlo y exhibirlo públicamente, se está pagando por “usar” derechos de propiedad intelectual y, en consecuencia, estamos ante cánones. Estaremos también ante cánones cuando lo que se transmite al comprador sea información sobre lenguajes de programación que pueda equipararse al *know-how*. En tales casos, lo que se está retribuyendo realmente es el derecho a utilizar información relativa a la experiencia de carácter industrial, comercial o científica, que tiene un tratamiento similar a las transferencias de tecnología.

En cambio, cuando el objeto de la cesión consiste en el uso de un programa de ordenador sin ninguna intención de comercialización del programa, situación bastante frecuente que se produce a través de la mera adquisición de una copia del mismo, ya sea en formato físico o mediante la descarga en línea del producto, nos encontraremos ante una compraventa, que genera beneficios empresariales para el vendedor.

Por consiguiente, para analizar si una renta de estas características es un canon, el criterio principal que sigue la OCDE es determinar el motivo esencial por el que se efectúa el pago (párrafos 17.1 a 17.4 de los Comentarios al art. 12). Para ello, la OCDE distingue entre

Lectura recomendada

A. García Heredia (2014). “Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico”. *IDP, Revista de Internet, Derecho y Política* (n.º 18).

el bien tangible (producto digital: software, imágenes, sonidos o textos) y el intangible (derecho de autor sobre el producto digital). En el Modelo OCDE solamente da lugar a cánones la cesión de uso del intangible, esto es, del derecho de autor sobre un determinado bien.

Ejemplo

Una empresa española adquiere, a través de la web de una empresa norteamericana, un programa de ordenador para gestionar su almacén, en formato digitalizado, que se descarga a través de Internet.

No se trata de rentas obtenidas en España. No tiene incidencia la digitalización del producto: no estamos ante una transmisión de un derecho de explotación de la propiedad intelectual (canon), sino ante una compraventa internacional (beneficio empresarial). Por ello, se aplica el art. 7 del CDI hispano-norteamericano, que somete los beneficios empresariales a tributación en el Estado de residencia del contribuyente, a no ser que exista un establecimiento permanente en el país de la fuente, circunstancia que no se da en este supuesto.

Por último, también puede ser de utilidad el documento de la OCDE “**Caracterización de las transacciones en el comercio electrónico**”, de 1 de febrero del 2001, en el que se realiza un análisis de varias categorías (un total de 28 categorías) referidas a transacciones típicas del comercio electrónico. La inmensa mayoría de dichas transacciones se califican como beneficios empresariales y caen, por lo tanto, bajo la órbita del art. 7 del modelo de CDI, que implica la tributación en el Estado de residencia del prestador de servicios o vendedor, salvo que el mismo disponga de un establecimiento permanente en el Estado de la fuente.

Documento de la OCDE de 1 de febrero del 2001

Las categorías de transacciones electrónicas que se califican como beneficios empresariales (art. 7 del modelo de CDI) son las siguientes:

- Adquisición electrónica de productos tangibles (es decir, bienes que no circulan por la Red o suministros *off line*).
- Adquisición electrónica de productos digitales (es decir, bienes que circulan por la Red o suministros *on line*).
- Actualizaciones y mejoras (*updates and addons*) de productos digitales.
- Licencias temporales de software.
- Software de un solo uso.
- Alojamiento (*application hosting*) en una licencia separada o en un contrato conjunto. En este tipo de contratos, el cliente adquiere el derecho a acceder a uno o más programas de *software house*.
- Proveedor de servicios ASP (*application service provider*) o pagos de licencia ASP. En ellos se pone a disposición del cliente el acceso a un software memorizado, que no puede copiar ni usar para finalidades distintas a las estipuladas en el contrato.
- Alojamiento de una web (*hosting*). El proveedor ofrece espacio en su ordenador para que el cliente pueda fijar su web.
- Mantenimiento de software.
- Almacenamiento de información (*data warehousing*). El proveedor facilita al cliente espacio en un servidor para memorizar información.
- Soporte técnico *on line*.
- Acceso a información en bases de datos (*data retrieval*).

- Envío de información exclusiva.
- Publicidad.
- Acceso electrónico a una asesoría profesional.
- Envío periódico de información.
- Portales de un centro comercial virtual (*on line shopping portals*).
- Subastas en la Red (*on line auctions*).
- Comisiones por tráfico comercial inferido.
- Difusión de contenido audiovisual en webs.
- Tarifas para la exhibición de contenidos (*carriage fees*).
- Suscripción a una web para descargas en red.

Únicamente se califican como cánones y, por lo tanto, implican la aplicación del art. 12 del modelo de CDI, los siguientes casos:

- Adquisición electrónica de la explotación económica de los derechos de autor, en la que el cliente se descarga directamente el producto.
- Información técnica. En estos casos, el cliente adquiere información técnica no divulgada sobre un producto o un proceso de fabricación. En realidad, se trata del pago de un *know-how*.
- Suscripción a webs interactivas. Aquí conviene distinguir dos tipos de transacciones: la cuota de suscripción constituye el pago de un servicio (art. 7 MCDI), pero el pago del proveedor al propietario, de los derechos de autor de los contenidos ofrecidos, constituye evidentemente un canon (art. 12 MCDI).
- Adquisición de contenidos. Constituye el pago de derechos parciales de propiedad intelectual (art. 12 MCDI). No obstante, si la adquisición de los derechos de autor es plena, se califica como un beneficio empresarial (art. 7 MCDI).

Ejemplo

Una empresa española adquiere, a través de la web de una empresa francesa, la última versión de una base de datos para su comercialización en España. Igualmente, se la descarga a través de Internet.

Se trata de rendimientos sometidos al IRNR, en concepto de rentas obtenidas por un no residente sin mediación de establecimiento permanente. Dado que estamos ante una transmisión de derechos de propiedad intelectual para su explotación comercial, se aplica el art. 12 del CDI hispano-francés (cánones), que somete este tipo de rentas a tributación compartida: se gravan en el Estado de residencia (Francia), pero también parcialmente en el Estado de la fuente (España). Según el CDI hispano-francés, el tipo impositivo es del 5%.

2. La determinación de la residencia de los sujetos intervinientes

2.1. Modalidades de sujeción al poder tributario de los Estados

Los ordenamientos positivos suelen reconocer dos posibles modalidades de vinculación de la riqueza al poder tributario de los Estados: la sujeción personal (territorio de **residencia efectiva**), basada en circunstancias que relacionan al titular de la riqueza con el Estado; y la sujeción territorial (territorio de la **fuentes de la renta**), basada en la conexión de dicha riqueza con el territorio del Estado.

Lectura recomendada

R. Oliver Cuello (2009). "Fiscalidad internacional y comercio electrónico". *Revista Internet, Derecho y Política* (n.º 9).

El criterio de la territorialidad

En realidad, los principios de residencia efectiva y territorialidad no son conceptos contrapuestos, ya que el criterio de residencia, lejos de ser distinto al de territorialidad, es una manifestación de este último. Los criterios de sujeción personal, en sentido estricto, son aquellos que se vinculan con alguna circunstancia de la persona, como, por ejemplo, la nacionalidad. Sin embargo, dicho criterio de nacionalidad está reservado en el Derecho moderno a las normas referentes a la condición de las personas y es extraño a las exigencias del Derecho tributario, según las cuales el reparto de las cargas derivadas de los gastos públicos debe establecerse en función del presumible disfrute de los mismos, sin acepción de personas.

Por esta razón, según el principio de generalidad establecido en el art. 31 de la Constitución española (CE), "todos" deben contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Por lo tanto, el deber de contribuir afecta no solo a los nacionales, sino también a los no nacionales. De manera que es el criterio de territorialidad (en sentido amplio) el que decide la ley aplicable. Este criterio prima en el caso de las leyes penales, las de policía y las de seguridad pública, así como también en el caso de las leyes tributarias. A pesar de que algunos pocos países (como, por ejemplo, Estados Unidos) siguen utilizando el criterio de nacionalidad a la hora de determinar el ámbito espacial de aplicación de las normas tributarias.

El conflicto más importante y frecuente de **doble imposición internacional** es el que provoca la concurrencia de los criterios de sujeción personal (territorio de residencia efectiva) y territorialidad (territorio de la fuente de la renta). La utilización combinada de los dos criterios puede producir la sujeción de un mismo contribuyente, por una misma renta, al poder tributario de dos o, eventualmente, más Estados.

Sin duda, es la **residencia** el elemento de vinculación entre el Estado y el contribuyente más comúnmente utilizado por los ordenamientos tributarios. La residencia fiscal en un determinado Estado se refiere, en el caso de las personas físicas, a la permanencia temporal en su territorio, al centro de intereses económicos o al hogar familiar. Y, en el caso de las personas jurídicas, al domicilio social o a la sede de dirección efectiva, entre otras circunstancias.

Primacía del criterio del Estado de residencia sobre el Estado de la fuente

El consenso mayoritariamente alcanzado en su día en el seno de las organizaciones internacionales, especialmente en la OCDE, establece como principio general la primacía del criterio personal de sujeción y, en consecuencia, la preferencia del Estado de residencia sobre el Estado de la fuente. Desde esta perspectiva, la técnica jurídica de los convenios de doble imposición consiste, esencialmente, en que, sobre la base de la primacía del Estado de residencia, el convenio va estableciendo en qué supuestos el Estado de la fuente puede someter a gravamen las rentas obtenidas en su territorio por residentes de aquel Estado.

No obstante, como pone de manifiesto cierta doctrina, se ha iniciado en nuestros días un proceso de crisis o revisión de la configuración actual de los criterios de sujeción al poder tributario estatal. Según esta opinión, la deslocalización física de las transacciones que provoca el comercio electrónico plantea la exigencia de revisar los postulados tradicionales de la tributación internacional y, en algunos casos, abiertamente la implantación de un sistema basado en el principio de territorialidad (en sentido estricto). De manera que se postula que la única vía posible para seguir gravando la correspondiente renta empresarial es acudir a criterios de territorialidad, como la residencia del pagador. Incluso ciertos autores pronostican la sustitución del principio de residencia por el sistema de fuente territorial en el futuro de los sistemas fiscales.

En la **contratación electrónica**, los conflictos relevantes surgen cuando las residencias fiscales de los sujetos intervinientes corresponden a Estados diferentes; especialmente, cuando las personas jurídicas son consideradas por la normativa interna de cada Estado como residentes de ambos Estados. En tales casos, surgen problemas de localización de los sujetos intervinientes en el comercio electrónico y se crean dudas, sobre todo acerca del elemento que permita determinar la residencia del proveedor o suministrador.

2.2. El criterio de la sede de dirección efectiva

Los CDI firmados por España emplean preferentemente el criterio de **sede de dirección efectiva** en los casos en los que la normativa interna de ambos Estados considera residentes en los dos a las personas jurídicas.

No obstante, con las tecnologías telemáticas es posible que una sede de una dirección efectiva se sitúe simultáneamente en distintos lugares del planeta, si a efectos de esta sede se tiene en cuenta el **lugar de reunión del consejo de administración** y esta tiene lugar por medio de una videoconferencia. Ahora bien, se puede argumentar en contra que quizá la “revolución” no sea tanta, pues lo que se soluciona hoy en el ámbito del comercio electrónico mediante una videoconferencia, se resolvía anteriormente mediante una llamada de teléfono.

Por otra parte, tampoco es fiable guiarse, a la hora de localizar a los sujetos intervinientes en una contratación electrónica, por el criterio del **lugar indicado en la web** como residencia de la entidad proveedora, puesto que el mismo puede ser fácilmente manipulable por aquellas entidades que lo sitúen en el país en el que el CDI que resulte aplicable limite en mayor medida la potestad tributaria del Estado de la fuente.

Asimismo, hay que mencionar las complicaciones para conocer quién está detrás de una web y dónde se encuentra físicamente localizado, debido a que los **nombres de dominio** que poseen los proveedores en Internet no necesariamente se corresponden con una ubicación física conocida.

Además, no solo existen problemas para localizar la residencia del vendedor o proveedor que utiliza la Red para transmitir bienes o servicios, sino que también son destacables los que se producen para localizar al adquirente de tales bienes o servicios, teniendo en cuenta las posibilidades de **anonimato de los usuarios de Internet**, que facilitan el uso de la Red como medio para desarrollar actividades extraterritoriales que generen rentas difícilmente imponibles por la dificultad de imputarlas a los sujetos tributarios de las mismas.

3. La aplicación del concepto de establecimiento permanente

3.1. Las rentas obtenidas mediante un establecimiento permanente

El **establecimiento permanente** es la explotación económica vinculada al territorio de un Estado (Estado de la fuente), pero jurídicamente no autónoma y dependiente de una persona o entidad residente en otro Estado (Estado de residencia).

El EP constituye un ente autónomo a efectos de imposición en el Estado de la fuente (principio de tributación separada), y esta condición de centro independiente de imputación de rentas hace que dicho Estado globalice en el establecimiento las rentas obtenidas por este en su territorio, de modo que configura una modalidad de sujeción específica, más parecida en su alcance a la obligación personal. Este es el fenómeno conocido como “personalización del establecimiento permanente”.

Supuestos de establecimiento permanente

La tributación de los no residentes en España varía notablemente en función de la existencia o no de un EP en territorio español, por lo que su concepto tiene especial trascendencia. Se considera que el no residente actúa en España a través de establecimiento permanente:

1) Cuando el no residente dispone en España, por cualquier título y de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole en las que realiza toda o parte de su actividad.

2) Cuando actúa en España por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la persona o entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes.

Las **rentas obtenidas mediante un EP** en España tributan por la totalidad de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención. La base imponible del EP se determinará de acuerdo con las disposiciones del régimen general de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y es aplicable el régimen de compensación de bases imponibles negativas, con algunas especialidades.

En cambio, las **rentas obtenidas sin mediación de EP** deben tributar de forma separada por cada devengo total o parcial de la renta sometida a gravamen. La tributación debe ser operación por operación, por lo que no cabe la com-

pensación entre ganancias y pérdidas patrimoniales. Con carácter general, la base imponible estará constituida por la cuantía íntegra devengada, es decir, sin deducción de gasto alguno.

La determinación de la existencia o no de un EP tiene una especial trascendencia en las operaciones de **comercio electrónico**, puesto que los CDI firmados por España (de acuerdo con el modelo de convenio para evitar la doble imposición de la OCDE, en su art. 7) establecen que los beneficios empresariales solo pueden ser sometidos a imposición en el país de residencia del contribuyente, salvo que sean obtenidos a través de un EP, en cuyo caso se gravan en el país de la fuente de la renta.

El concepto de establecimiento permanente requiere normalmente que exista un **lugar fijo de negocios**² y su finalidad no es otra que permitir al Estado de la fuente someter a imposición las rentas generadas por ese lugar fijo de trabajo. Este concepto, que descansa en la presencia física en el país en el que se ejerce la actividad económica, se encuentra en jaque debido a las posibilidades de operar en otro país que ofrecen las nuevas tecnologías.

⁽²⁾Art. 13.1.a LIRNR.

El EP en el modelo de CDI de la OCDE

El art. 5 del modelo de convenio de la OCDE dispone, en su apartado 1.º, que “a los efectos del presente convenio, la expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios, mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”.

Una lectura detenida del art. 5 del modelo de convenio de la OCDE, a la luz de los comentarios al mismo, tendería a excluir de su ámbito la mera instalación de aparatos electrónicos, sin una presencia física que pueda representar, por sí misma, un elemento constitutivo de EP.

3.2. El establecimiento permanente en el comercio electrónico

Resulta particularmente interesante analizar si la **web instalada en un servidor** situado en el país del cliente puede ser constitutiva o no de EP. El Estado de la fuente podría tratar de someter a imposición la renta obtenida partiendo de la base de que, o bien la web constituye “un lugar fijo de negocios”, o bien dicha web que acepta encargos de clientes equivale a un agente de carácter dependiente cuya actividad habitual consiste en cerrar contratos por cuenta de su comitente.

Sin embargo, es difícil, a nuestro juicio, considerar a un servidor o a la web de un vendedor incorporada en un servidor localizado en el país del comprador, como un EP, por configurarse como “un lugar fijo de negocios”. El servidor únicamente está posibilitando que la empresa establezca una conexión a Internet, y realiza este servicio para la empresa del vendedor (además de facilitar las actividades comerciales de otros clientes, y no solo de dicha empresa) sin tener ningún control sobre las transacciones que esta realiza a través de tal servidor.

Otra cuestión debatida es si se considera que el propio **proveedor de servicios de Internet** tiene un EP en otro país debido al acceso a la Red que posee en tal país. Parece difícil, igualmente por las mismas razones, sostener la existencia de un EP en tal caso. Ahora bien, si en el otro país existe personal cuya finalidad es atraer clientes que se conecten a través de dicho acceso, podría resultar más fácil la calificación del mismo como EP.

Y, por lo que se refiere a si se puede considerar a un servidor o a la web de un vendedor incorporada en un servidor localizado en el país del comprador como un EP, por configurarse como un **agente** que actúa por cuenta de una empresa y ostenta y ejerce habitualmente en otro Estado poderes que le facultan para concluir contratos en nombre de dicha empresa, hay que señalar que en Internet, aparentemente, no existen agentes, puesto que los contratos se cierran entre la empresa y el cliente por vía telemática. Por otra parte, conviene subrayar que el modelo de convenio de la OCDE habla de “persona” a la hora de definir al agente, por lo que, en principio y de acuerdo con una interpretación estricta, no cabe que un equipo informático per se constituya un EP.

En el informe de la OCDE “**Clarificación en la aplicación de la definición de establecimiento permanente en el comercio electrónico: cambios en los comentarios al art. 5 del modelo de convenio para evitar la doble imposición**” (22 de diciembre del 2000), se añaden los párrafos 42.1 a 42.10 inmediatamente después del párrafo 42 de los comentarios al art. 5 del modelo de CDI, bajo la rúbrica “Comercio electrónico”.

Según estos nuevos comentarios, “debe distinguirse entre un equipo informático, que puede constituirse en un lugar determinado como un establecimiento permanente bajo ciertas circunstancias, y los datos y software utilizados o almacenados en ese equipo”.

De acuerdo con esta interpretación, la **web alojada en un servidor**, en sí misma, no constituye un EP, pues se encuadra en el segundo caso, mientras que un equipo informático (por ejemplo, un **servidor**) sí que puede constituir un EP en el país del comprador, siempre que sea propiedad de la empresa vendedora. Sin embargo, el mero alojamiento (*hosting*) en un servidor de un proveedor de servicios de Internet o *Internet service provider* (ISP) no se considera EP.

Ejemplo

Una empresa española adquiere a través de Internet un programa de ordenador que se descarga desde la web de una empresa norteamericana. La empresa norteamericana emplea una empresa de servicios de Internet española para alojar su web. No obstante, no posee ningún local en territorio español.

El CDI hispano-norteamericano (art. 5) no contiene ninguna mención específica sobre el EP en el ámbito del comercio electrónico. Se remite al concepto de lugar fijo de negocios. Como criterio interpretativo, cabe acudir a los comentarios al art. 5 del modelo de CDI de la OCDE. Según los criterios de la OCDE, el contrato de *hosting* no determina un EP. Por lo tanto, si no existe EP, no estamos ante rentas obtenidas en España. Se trata de una compraventa internacional y se aplica el art. 7 del CDI hispano-norteamericano,

que somete a los beneficios empresariales a tributación en el Estado de residencia del contribuyente.

Los comentarios al art. 5 del modelo CDI se decantan por la irrelevancia de la **intervención humana** en dichos equipos informáticos para averiguar si estamos o no en presencia de un EP, de manera que tales operaciones se asimilan a determinadas actividades automáticas en las que tampoco constituye un requisito la intervención humana.

No se considera que exista EP cuando la actividad que se desarrolla mediante el equipo informático es meramente **preparatoria o auxiliar**. Y siempre que tal actividad no sea la principal de la empresa. Por ejemplo, enlaces (*links*), publicidad, disposición de información por servidores espejo (*mirror servers*), estudios de mercado o suministro de información. Por otro lado, se señala que la empresa proveedora de servicios de Internet (ISP) en sí misma no constituye, por regla general, un EP de la empresa que tiene la web, puesto que la primera no tiene autoridad para concluir contratos en su nombre. En definitiva, no puede entenderse que sea un agente de la misma.

La interpretación de la Administración Tributaria española

No obstante, no debemos olvidar que España se ha reservado el derecho a aplicar estos comentarios hasta que la OCDE alcance conclusiones definitivas. De hecho, las autoridades españolas ya han considerado que una empresa tiene un EP por el mero hecho de vender sus productos desde una página web cuyo mantenimiento se realiza desde nuestro país (RTEAC 15 de marzo de 2012, caso Dell). Este planteamiento va más allá de la postura mantenida por la OCDE, en virtud de la cual es el poder de disposición sobre un servidor el que determina la existencia de un EP, mientras que una página web no puede tener por sí misma tal consideración.

Análisis caso por caso

Los nuevos comentarios al art. 5 del modelo CDI dejan clara la necesidad de analizar caso por caso si las operaciones de las empresas se realizan íntegra o parcialmente en un determinado servidor.

4. Localización de las operaciones comerciales electrónicas en el IVA

4.1. Evolución legislativa

Las disposiciones contenidas en la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en relación con el lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico impedían gravar, de manera adecuada, los servicios prestados por vía electrónica que eran consumidos en el territorio de la UE, provocando una serie de **distorsiones de la libre competencia** que se originaban en este ámbito comercial. Tales disposiciones producían resultados discriminatorios, ya que los servicios facilitados por medios electrónicos desde el territorio de la UE quedaban siempre sujetos al IVA, con independencia del lugar de consumo. En cambio, no estaban sujetos los servicios suministrados por los operadores que actuaban desde países de fuera de la UE, aunque fueran consumidos dentro de la UE.

Por consiguiente, para lograr un buen funcionamiento del mercado interior y la eliminación de las distorsiones señaladas, se hizo necesario garantizar que los servicios prestados por vía electrónica quedaran sometidos a tributación en la UE siempre que fueran prestados con carácter oneroso y fueran consumidos por clientes residentes en el territorio de la UE. Igualmente, era preciso establecer que no quedaran sujetos a imposición los servicios que fuesen consumidos fuera del territorio de la UE. Para ello, era preciso actualizar las **reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible** en los servicios prestados por vía telemática.

A estos efectos, se aprobó la **Directiva 2002/38/CE**, del Consejo, de 7 de mayo del 2002, por la que se modificaba la citada Directiva 77/388/CEE. De acuerdo con el principio de tributación en destino, la Directiva 2002/38/CE estableció que los servicios prestados por vía electrónica desde países de fuera de la UE a personas establecidas en el territorio de la UE, o bien a partir de este último territorio a destinatarios establecidos en terceros países, debían sujetarse a tributación en el lugar de residencia del destinatario de los mismos.

La Directiva 2002/38/CE

De esta forma, el art. 1 de la Directiva 2002/38/CE introdujo nuevos criterios de localización en el art. 9 de la Directiva 77/388/CEE, para determinadas prestaciones de servicios realizadas por vía electrónica. Así, si el prestador del servicio era un empresario o profesional establecido en el territorio de la UE y el destinatario era otro sujeto pasivo residente también en el territorio de la UE, la operación quedaba sujeta al IVA en el Estado miembro de destino, adquiriendo la condición de sujeto pasivo el empresario destinatario del servicio.

Por otra parte, si el destinatario era un consumidor final establecido en el territorio de la UE, la operación quedaba sujeta al IVA en el Estado miembro de origen, siendo sujeto pa-

Lectura recomendada

A. M. Delgado García (2011). "El IVA en el comercio electrónico". *Revista Técnica Tributaria* (n.º 92).

sivo el empresario prestador del servicio, establecido en el territorio de la UE. Asimismo, si el destinatario era un empresario o profesional o bien un consumidor final establecido en un tercer país fuera de la UE, la operación no estaba sujeta al IVA, produciéndose la imposición en el Estado de consumo.

A su vez, si el prestador del servicio era un empresario o profesional establecido en un tercer país fuera de la UE y el destinatario era un empresario o profesional residente en el territorio de la UE, la operación quedaba sujeta al IVA en el Estado miembro de destino, adquiriendo la condición de sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario del servicio, no generándose obligaciones tributarias formales para el citado prestador del servicio extracomunitario.

Finalmente, si el destinatario del servicio era un consumidor residente en la UE, la operación quedaba también sujeta al IVA en el Estado miembro de destino, siendo sujeto pasivo el prestador del servicio extracomunitario. En este caso, además, se creaba un nuevo régimen especial aplicable a estos servicios prestados por vía electrónica por operadores extracomunitarios. De acuerdo con este régimen especial, se otorgaba a cualquier operador extracomunitario que prestara servicios por vía electrónica a personas no sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto la posibilidad de optar por registrarse en un solo Estado miembro (el que eligiera libremente), con independencia de que su actividad se desarrollara en varios Estados miembros de la UE. No obstante, en cada prestación de servicios el operador extracomunitario debía aplicar a sus clientes (particulares) el tipo impositivo de IVA correspondiente a cada uno de los Estados miembros donde los mismos tuvieran su residencia.

Por último, la mencionada Directiva 2002/38/CE establecía que los operadores extracomunitarios que optaran por la aplicación de este régimen especial tenían derecho a la devolución del impuesto devengado con relación a los bienes y servicios utilizados en sus actividades, por parte del Estado miembro donde hubiera sido repercutido el impuesto. Además, se establecía que el operador extracomunitario debía presentar en el Estado miembro de identificación la declaración del IVA en formato electrónico, detallando las ventas totales realizadas en cada Estado miembro de la UE. Cuando la Administración Tributaria del Estado miembro de identificación recibiera dicha declaración, debía proceder a efectuar una reasignación de la recaudación a cada uno de los Estados miembros donde los servicios se hubieran prestado efectivamente.

En España, se produjo la transposición al ordenamiento jurídico interno de lo dispuesto por la Directiva 2002/38/CE por medio de la **Ley 53/2002, de 30 de diciembre**, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Las principales modificaciones introducidas en la LIVA fueron, por un lado, la nueva definición de las reglas especiales previstas para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios, dando nueva redacción al art. 70 LIVA, incluyéndose un criterio específico para los servicios prestados por vía electrónica. Y, por otro lado, se incorporó un nuevo capítulo VIII al título IX de la LIVA (arts. 163 bis a 163 quáter), por el que se regulaba un régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica, aplicable a los operadores extracomunitarios.

Desarrollo reglamentario

Asimismo, las citadas previsiones legales fueron objeto de desarrollo reglamentario por medio de la Orden HAC/1736/2003, de 24 de junio, por la que se desarrolla el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica a efectos del IVA. Además, se dictó la Orden HAC/665/2004, de 9 de marzo, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de los ingresos de IVA de operadores extracomunitarios que prestan servicios por vía electrónica a consumidores finales.

Siguiendo con el relato de la evolución legislativa de esta materia, conviene destacar la aprobación de la **Directiva 2006/112/CE**, del Consejo, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del IVA, en vigor desde el 1 de enero del 2007.

La Directiva 2006/112/CE

Esta directiva ha refundido la estructura y la redacción de la anterior Directiva 77/388/CEE, buscando así una mayor claridad y racionalización, así como retomando determinadas disposiciones de la Directiva 67/227/CEE, del Consejo, de 11 de abril de 1967, que aún resultaban aplicables, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. No obstante, la Directiva 2006/112/CE no ha introducido ninguna novedad respecto a la regulación del lugar de realización del hecho imponible en relación con los servicios prestados por vía electrónica, limitándose a reenumerar los preceptos relativos a esta materia.

Para seguir con la descripción del marco normativo del lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico, hay que hacer referencia a la **Ley 2/2010, de 1 de marzo**, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta.

La Ley 2/2010, de 1 de marzo

El objeto de la reforma operada por esta última ley consiste en transponer al ordenamiento jurídico español el denominado “paquete IVA”, formado por las tres directivas siguientes: la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero del 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios; la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero del 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro; y la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre del 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

En relación con el lugar de prestación de los servicios, el nuevo sistema introducido por la Ley 2/2010 se basa en unas reglas especiales (art. 70 LIVA) y unas reglas generales (art. 69 LIVA). La nueva regulación pretende sistematizar y clarificar las normas sobre el lugar de realización del hecho imponible en las prestaciones de servicios y es importante destacar que no introduce ningún cambio en cuanto al contenido las reglas de localización respecto de las operaciones de comercio electrónico.

Concretamente, el art. 69.1 LIVA señala que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 69.2 y en los arts. 70 y 72 LIVA, en los siguientes casos: 1.º “Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste”. 2.º “Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del impuesto”. Según el art. 3 LIVA, el “territorio de aplicación del impuesto” es el territorio español, excepto las islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Ahora bien, por excepción de lo dispuesto en el art. 69.1.2.º LIVA, no se entenderán realizados en el TAI una serie de servicios que se enumeran en el art. 69.2 LIVA cuando el destinatario de los mismos sea un particular y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la UE. Entre dichos servicios, se encuentran “los servicios prestados por vía electrónica” (letra m del art. 69.2 LIVA).

Finalmente, el art. 70.1 LIVA establece que se entenderán prestados en el TAI determinados servicios, entre los que se encuentran “los prestados por vía electrónica desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto. A efectos de lo dispuesto en este número, se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del

servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio” (art. 70.1.4.º LIVA).

La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica ha experimentado una importante modificación por medio de la **Ley 28/2014, de 27 de noviembre**. Mediante esta norma se introducen cambios relevantes en relación con las reglas de localización de dichos servicios u operaciones comerciales electrónicas en las que la transmisión del producto se realiza por vía telemática (suministros *on line*).

Las modificaciones introducidas por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre

Como señala el preámbulo de la citada Ley 28/2014, de 27 de noviembre, la norma responde a la necesidad de adaptar el texto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del mencionado impuesto, en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, que introdujo, entre otras, unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, prestados a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tal, es decir, a los particulares o consumidores finales. Tales nuevas normas de localización resultan aplicables desde el 1 de enero de 2015.

Por lo tanto, según justifica el propio preámbulo de la Ley 28/2014, el cambio más importante introducido afecta a las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica cuando el destinatario sea un particular o consumidor final. En este supuesto, dichos servicios pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio esté establecido, tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del lugar donde esté establecido el prestador de los servicios. Es decir, tras la reforma legal introducida, todos los servicios prestados por vía electrónica tributan en el Estado miembro de establecimiento del destinatario, tanto si este es un empresario o profesional como si es un particular, y tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Unión Europea o fuera de ella.

Antes de esta reforma legal, las prestaciones de servicios electrónicos a consumidores finales por parte de empresarios de la UE se gravaban en el país del proveedor, mientras que si el prestador era un empresario establecido fuera de la UE, el servicio se localizaba donde estuviera establecido el destinatario. Como se ha comentado, con la nueva regulación, vigente a partir del 1 de enero de 2015, cuando estos servicios electrónicos se presten a una persona que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal (particulares o consumidores finales), pasan a gravarse en el lugar donde el destinatario del servicio se encuentre establecido, con independencia del lugar donde radique o esté establecido el prestador de los servicios, es decir, tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la UE o fuera de ella.

4.2. Contratación electrónica de bienes materiales

En el caso de la contratación electrónica de **bienes materiales** que no circulan por la Red, no se plantean especiales problemas de calificación por la circunstancia de llevar a cabo dicha contratación por vía telemática. Los bienes se entregan y se transportan por los medios convencionales y no en formato digitalizado a través de la Red.

El IVA, por lo tanto, debe aplicarse, según los casos, en alguna de las **modalidades** siguientes: operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias, régimen de ventas a distancia, importaciones o exportaciones.

Modalidades del IVA

Cuando nos hallamos ante la compraventa de productos materiales por vía telemática y estos no han de ser objeto de transporte desde otro país, poniéndose a disposición del adquirente en territorio español, se aplica el régimen tributario de las operaciones interiores en su modalidad de entrega de bienes, sujetándose, en consecuencia, al tipo impositivo correspondiente determinado en la legislación española (art. 68.1 LIVA).

En el supuesto de que la compraventa electrónica tenga por objeto un bien material que sea procedente de un país perteneciente a la UE, nos encontramos ante una adquisición intracomunitaria de bienes. En la misma, el adquirente (que es el sujeto pasivo del impuesto) habrá de aplicar (como en el caso anterior) el tipo impositivo español (art. 71 LIVA).

Si en la misma compraventa electrónica de un bien material que sea procedente de un país perteneciente a la UE, el adquirente no tiene la condición de sujeto pasivo, se aplica el régimen de ventas a distancia. Según el mismo, los consumidores particulares pueden adquirir indirectamente, sin desplazamiento físico, sino a través de catálogos, anuncios, etc., cualquier clase de bienes, con tributación en origen, si el volumen de ventas del empresario proveedor no excede, por año natural, de ciertos límites.

El criterio para la localización territorial de las ventas a distancia varía en función del volumen de operaciones realizadas por el sujeto pasivo durante el año natural precedente o durante el año en curso con destino a un Estado miembro determinado. Si tales operaciones con destino al territorio español de aplicación del IVA exceden de 35.000 euros, las entregas de los bienes se entenderán localizadas en el país de destino y sujetas, por consiguiente, al IVA español. En caso contrario, si el volumen de operaciones es inferior, las entregas de bienes se localizarán en el Estado miembro de origen donde está situado el sujeto pasivo vendedor, salvo que este ejercite la opción por la localización de la operación en el país de destino donde resida o esté establecido el comprador (art. 68.3 LIVA).

Por último, si el producto o bien material objeto de la compraventa electrónica procede de países no pertenecientes a la UE, su introducción en nuestro país constituirá una importación sujeta al IVA, liquidando en Aduana la cuota impositiva correspondiente (art. 18 LIVA). Y si se trata de una exportación, la operación quedará exenta (art. 21 LIVA).

Por lo que se refiere a la contratación electrónica de las prestaciones de servicios (no efectuadas a través de la Red), tampoco se suscitan problemas relevantes en cuanto a su tributación en el IVA. Es decir, la utilización de la vía telemática para contratar estos servicios no supone ninguna especialidad respecto del tradicional sistema de contratación basado en el soporte de papel. Se aplica, pues, el régimen previsto para tales operaciones, teniendo en cuenta las reglas sobre el lugar de realización del hecho imponible. El art. 69 LIVA establece las reglas generales de las prestaciones de servicios. Por otra parte, como veremos a continuación, el art. 70 LIVA determina una serie de reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios.

Según la LIVA, se califica como entrega de bienes el suministro de un **producto informático normalizado**³ efectuado en cualquier soporte material. A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario.

⁽³⁾Art. 8.2.7.º LIVA.

Por su parte, la LIVA determina la calificación como prestación de servicios del suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte. En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de **productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo** de su destinatario conforme a las especificaciones de este, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario⁴.

⁽⁴⁾Art. 11.2.16.º LIVA.

Los suministros de productos que, en virtud de estos preceptos, deban ser considerados como prestaciones de servicios, se localizarán siguiendo las reglas generales de localización establecidas en el art. 69 LIVA, no siendo de aplicación las excepciones determinadas en el art. 70.1.4.º LIVA, pues estas últimas, como veremos, están previstas para las operaciones comerciales electrónicas de servicios que circulan por la Red (suministros *on line*), ni el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (capítulo XI del título IX, arts. 163 septiesdecies a 163 quaterdecies LIVA), por las mismas razones.

En el caso de la **cesión de uso**, es decir, cuando se transmiten derechos de propiedad intelectual para la explotación del producto, nos encontramos ante prestaciones de servicios (art. 11.2.4.º LIVA), en las que se aplican las reglas generales de localización establecidas en el art. 69 LIVA.

4.3. La localización de los servicios prestados por vía electrónica

El art. 69 LIVA establece las reglas generales para la localización de las prestaciones de servicios, mientras que el art. 70 LIVA determina una serie de reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios. Precisamente, con las nuevas normas introducidas por la Ley 28/2014, a partir del 1 de enero de 2015, se agrupa la regulación de todos los servicios de telecomunicación, radiodifusión o televisión y electrónicos prestados a particulares en el art. 70 LIVA, con independencia del lugar en el que esté establecido el prestador, dado que siempre se van a localizar en la **sede del destinatario**.

Antes de entrar en el detalle de los distintos supuestos de localización de los servicios prestados por vía electrónica, es conveniente detenerse en este concepto para una mejor comprensión del ámbito de aplicación de estas reglas de localización.

Como establece el art. 69.3.4.º LIVA, se consideran **servicios prestados por vía electrónica** aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos, y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.

d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.

e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

f) El suministro de enseñanza a distancia.

Además, la ley clarifica que no es lo mismo contratar por vía electrónica que prestar el servicio por la Red. A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica (art. 69.3.4.º LIVA).

El suministro de enseñanza a distancia

De acuerdo con la consulta de la DGT de 10 de octubre de 2014 (V2718-14), podemos afirmar que entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica existe una diferencia de especial importancia a la hora de determinar la aplicación de la exención y el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta. El servicio está exento del IVA cuando pueda calificarse como servicio educativo (artículo 132.1.i Directiva 2006/112/CE y 20.Uno.9.º LIVA). No obstante, si el servicio prestado se califica como un servicio prestado por vía electrónica no sería aplicable la referida exención, puesto que ni la Directiva ni la LIVA contemplan exención alguna aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, por lo que debemos entender que quedarían gravados al tipo general del 21% (artículos 90 y 91 LIVA). Además, en el caso de que el servicio se califique como un servicio educativo, para que resulte aplicable la exención deben cumplirse todos los requisitos previstos en la ley (artículo 20.Uno.9.º LIVA) tal y como han sido interpretados por la jurisprudencia del TJUE (ved en este sentido el contenido de tales requisitos en la consulta vinculante de 1 de febrero de 2013, número V0297-13).

Por consiguiente, se consideran servicios prestados por vía electrónica el suministro y la descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, de contenidos formativos a través de Internet, o el acceso a los datos y programas a través una plataforma formativa, incluso si el destinatario o usuario tiene la posibilidad de recibir tutorías o sesiones de apoyo en línea de profesores a través de esta, siempre que esta parte de intervención humana sea accesoria al suministro o al acceso a los contenidos y programas.

Por el contrario, constituye un servicio educativo la prestación de servicios docentes por profesores a través de Internet o una red electrónica similar utilizada como medio de comunicación entre el profesor y el usuario, incluso cuando el profesor se apoye en contenidos digitales para prestar los servicios educativos siempre que estos últimos sean accesorios respecto a la comunicación en línea entre profesores y alumnos.

En cuanto a los criterios concretos de localización, veamos, en primer lugar, qué sucede **cuando el destinatario de los servicios es un empresario o profesional**. Como ya se ha dicho, en el art. 69 LIVA se determinan las reglas generales del lugar de realización de las prestaciones de servicios. Establece el art. 69.1.1.º LIVA que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en él un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento

permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

Es decir, si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en el TAI, tanto si el prestador es residente en dicho territorio como si no lo es, la operación se localiza en el TAI. Si el prestador reside en el TAI, repercutirá el tipo impositivo español. Y si el prestador no reside en el TAI, no debe repercutir el impuesto, sino que es el destinatario el que debe hacerlo (art. 84.1.2.º LIVA).

Ejemplo

Sería el caso, por ejemplo, de una empresa norteamericana que venda, por medio de su web, una base de datos informática a una empresa española. Se trata de una prestación de servicios que, según el art. 69.1.1.º LIVA, se localiza en España. La empresa norteamericana no repercute el IVA. El sujeto pasivo es la empresa española (art. 84.1.2.º LIVA). Por lo tanto, se aplica el tipo impositivo español y se ingresa en la Hacienda pública española.

Por otro lado, si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en otro Estado miembro de la UE y el prestador reside en el TAI, la operación se localiza en la sede de residencia del destinatario. También en este caso el prestador no debe repercutir el impuesto, sino que es el destinatario el que debe hacerlo.

Ejemplo

Por ejemplo, una empresa española vende a través de su web un programa antivirus a una empresa francesa. En este caso, estamos ante una prestación de servicios que, según el art. 69.1.1.º LIVA, se localiza en Francia. Por lo tanto, la empresa española no debe repercutir el IVA, sino que el sujeto pasivo, que es la empresa francesa, será la que tenga que aplicar el tipo impositivo francés e ingresar el impuesto en la Hacienda pública francesa.

Igualmente, si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido fuera de la UE y el prestador reside en el TAI, la operación se localiza también en la sede de residencia del destinatario, por lo que el prestador no debe repercutir el IVA.

Ejemplo

Si, por ejemplo, una empresa española vende un programa informático a una empresa canadiense, la operación no se localiza, a efectos del IVA, en el TAI, sino en la sede del destinatario, por lo que la empresa española no debe repercutir el impuesto en la factura.

Veamos ahora qué sucede **cuando el destinatario de los servicios es un particular**. Si el destinatario de los servicios prestados por vía electrónica es un consumidor final, como ya se ha comentado, se aplican las reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios contenidas en el art. 70 LIVA. Concretamente, dispone el art. 70.1.4.º LIVA que se entenderán prestados en el TAI los servicios prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal (particular o consumidor final), siempre que este se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI.

Por lo tanto, si el destinatario es un particular residente en otro Estado miembro de la UE y el prestador reside en el TAI, la operación se localiza en la sede de residencia del destinatario y el prestador debe repercutirle el IVA del Estado de consumo. A estos efectos, existe un régimen especial opcional (régimen de la Unión).

Ejemplo

Un particular italiano, por ejemplo, se descarga unos videojuegos de la web de una empresa española. En este supuesto, la prestación de servicios se localiza en Italia y la empresa española debe aplicar el impuesto italiano, para lo cual puede acogerse, si lo desea, al régimen especial correspondiente (régimen de la Unión).

Asimismo, si el destinatario es un particular residente en el TAI y el prestador está establecido en otro Estado miembro de la UE, la operación se localiza en la sede de residencia del destinatario y el prestador debe repercutirle el IVA español, empleando, si lo desea, el régimen especial opcional existente (régimen de la Unión).

Ejemplo

Por ejemplo, un particular español se descarga una actualización de un programa informático desde la web de una empresa alemana. La prestación de servicios, según el art. 70.1.4.º LIVA, se localiza en el TAI y la empresa alemana debe repercutir el impuesto español. A estos efectos, existe un régimen especial opcional (régimen de la Unión).

Por otra parte, si el destinatario es un particular residente en el TAI y el prestador está establecido fuera de la UE, la operación también se localiza en la sede de residencia del destinatario, y el prestador debe repercutirle el IVA español. En este caso, si lo desea, el prestador puede utilizar el régimen especial opcional existente (régimen exterior de la Unión).

Ejemplo

Si, por ejemplo, un particular español se descarga una película desde la web de una empresa norteamericana, la prestación de servicios se localiza en el TAI. La empresa norteamericana debe repercutir el IVA español, para lo cual puede utilizar, si lo desea, el régimen especial oportuno (régimen exterior de la Unión).

Y, finalmente, si el destinatario es un particular que reside fuera de la UE, la operación se localiza también en la sede de residencia del destinatario, por lo que el prestador no debe repercutir el IVA.

Ejemplo

Sería el caso, por ejemplo, de una empresa española que vende un programa informático *on line* a través de su web a un particular residente en Argentina. La prestación de servicios se localiza en la sede del destinatario y, por lo tanto, la empresa española no debe repercutir el IVA en la factura.

Asimismo, conviene tener en cuenta que el 1 de enero de 2015 entran en vigor también las modificaciones al **Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo**, operadas por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013, de 7 de octubre, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Esta norma es obligatoria en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro, sin necesidad, por lo tanto, de que sea objeto de transposición por el legislador interno.

El Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo

La mayor parte de estas modificaciones hacen referencia a los servicios prestados por vía electrónica. Concretamente, en el art. 7 del Reglamento 282/2011 se suprimen varias letras y se incluyen otras para ajustar los servicios que comprende este concepto. Así, según este precepto, las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.

También resultan interesantes las presunciones en relación con la ubicación del cliente que se establecen en el art. 24 bis Reglamento 282/2011. Cuando un prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o de servicios prestados por vía electrónica, preste dichos servicios en ubicaciones tales como una cabina telefónica, una zona de acceso inalámbrico Wi-Fi, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel, en las que ese prestador requiera la presencia física en ese lugar del destinatario de los servicios, se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio, su residencia habitual en dicha ubicación y que es en ella donde tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio. Si la ubicación está situada a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la Unión, el país de ubicación será el país de partida del transporte de pasajeros.

Finalmente, hay que destacar que la **Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018** introduce algunas novedades en la LIVA, entre las que destacan las relativas a los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión.

Estas modificaciones normativas tienen efectos desde el 1 de enero de 2019 y son consecuencia de la aprobación de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE.

En este sentido, se modifican las reglas de localización establecidas en el artículo 70.1.4º y 8º LIVA, con la finalidad de reducir las cargas administrativas y tributarias que supone para las microempresas establecidas en un único Estado miembro que prestan estos **servicios de forma ocasional a consumidores finales de otros Estados miembros** tributar en el Estado miembro de consumo. Así, se establece un umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros (IVA excluido), que de no ser rebasado implicará que estas prestaciones de servicios estén **sujetas al IVA en su Estado miembro de establecimiento**, aunque podrán optar por la tributación en el Estado miembro donde esté establecido el destinatario del servicio.

Servicios ocasionales a consumidores finales de otros Estados miembros

Por lo tanto, los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y electrónicos prestados por empresarios comunitarios a particulares establecidos en el territorio español de aplicación del impuesto tributarán en dicho territorio en cualquiera de los siguientes supuestos:

- El prestador se encuentra establecido en más de un Estado miembro.
- El prestador se encuentra establecido en un único Estado miembro y el importe total de este tipo de servicios prestados a consumidores finales de otros Estados miembros ha excedido de 10.000 euros (IVA excluido).

- El prestador se encuentra establecido en un único Estado miembro y el importe total de este tipo de servicios prestados a consumidores finales de otros Estados miembros no ha excedido de 10.000 euros (IVA excluido) pero opta por la tributación en el TAI.

En todos estos casos, el sujeto pasivo podrá optar por tributar mediante el régimen especial opcional (régimen de la Unión) en el Estado miembro donde esté identificado.

Por otra parte, los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión, televisión y electrónicos prestados por empresarios establecidos en la Península o Baleares a particulares de otros Estados miembros tributarán en el territorio español de aplicación del impuesto cuando concurren los siguientes requisitos:

- El prestador se encuentra establecido únicamente en el TAI.
- El importe total de este tipo de servicios prestados a consumidores finales de otros Estados miembros no ha excedido de 10.000 euros (IVA excluido).
- El prestador no ha optado por tributar en el Estado miembro de consumo (la opción comprenderá como mínimo dos años naturales).

Ejemplo

Por ejemplo, una empresa establecida únicamente en España presta servicios electrónicos a clientes nacionales y, además, a consumidores finales establecidos en Francia por importe de 6.000 euros. Estos servicios se localizan en el territorio español de aplicación del impuesto, ya que los servicios prestados a clientes comunitarios distintos de los nacionales no superan los 10.000 euros. No obstante, la empresa podrá optar por tributar en Francia, registrándose y presentando sus declaraciones del IVA correspondiente a estos servicios en España mediante el régimen especial opcional (régimen de la Unión).

5. Regímenes especiales del IVA en los servicios electrónicos

Además de las nuevas reglas de localización y con el objeto de simplificar y facilitar a los obligados tributarios el cumplimiento de los deberes formales relativos a este impuesto como consecuencia de la introducción de dichas normas de localización, la Ley 28/2014 introduce cambios en el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica.

En este sentido, se modifica el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a particulares por parte de proveedores no establecidos en la UE, régimen que se amplía a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o de televisión, con lo que pasa a denominarse régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad (**régimen exterior a la Unión**). Este régimen es de carácter opcional y, como se ha dicho, representa una medida de simplificación, al permitir a los obligados tributarios liquidar el IVA por la prestación de tales servicios a través de un portal web o ventanilla única en el Estado miembro en el que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo). Para poder acogerse a este régimen especial, el empresario o profesional no ha de tener ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de registro a efectos del IVA en ningún Estado miembro de la UE.

Por otra parte, se incorpora un nuevo régimen especial, denominado régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo (**régimen de la Unión**), que resultará aplicable, cuando se opte por él, a los empresarios o profesionales que presten los servicios indicados a particulares en Estados miembros en los que dicho empresario no tenga su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. En los Estados miembros en los que el empresario se encuentre establecido, las prestaciones de los servicios electrónicos que preste a particulares se sujetarán al régimen general del IVA.

Aplicación de los regímenes especiales

Hay que tener en cuenta, a este respecto, que en el régimen de la Unión, el Estado miembro de identificación ha de ser necesariamente el Estado miembro en el que el empresario o profesional haya establecido la sede de su actividad económica o, en caso de que no tenga la sede de su actividad económica en la UE, el Estado miembro en el que cuente con un establecimiento permanente; cuando tenga un establecimiento permanente en más de un Estado miembro, podrá optar como Estado miembro de identificación por cualquiera de los Estados en los que tenga un establecimiento permanente. Mientras que en el régimen exterior a la Unión, el empresario o profesional podrá elegir libremente

su Estado miembro de identificación. En este régimen, además, el Estado miembro de identificación también puede ser el Estado miembro de consumo.

Se trata de dos regímenes opcionales, en los que, si se ejerce la opción, determina que el régimen especial se aplicará a todos los servicios que se presten en todos los Estados miembros en los que proceda. Cuando un empresario o profesional opte por alguno de los regímenes especiales, según el que resulte procedente, quedará obligado a presentar trimestralmente por vía electrónica las autoliquidaciones del IVA, a través de la ventanilla única del Estado miembro de identificación, junto con el ingreso correspondiente, no pudiendo deducir en dicha autoliquidación las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios a los que se les aplique el régimen especial.

Los **dos regímenes especiales** se regulan en el capítulo XI del título IX de la LIVA, dedicado a los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica (arts. 163 septiesdecies a 163 quaterdecies LIVA); queda derogado, con efectos de 1 de enero de 2015, el anterior capítulo VIII del título IX de la LIVA, dedicado al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (arts. 163 bis a 163 quater LIVA).

Para la aplicación de estos nuevos regímenes especiales, se utiliza una mini ventanilla única (*mini one-stop shop* o MOSS), a la que se puede acceder desde la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Hay que destacar, asimismo, que los empresarios o profesionales que apliquen estos regímenes especiales, además de la regulación contenida en la LIVA, deberán tener presente el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, de 15 de marzo, donde se contienen también diversas reglas que afectan a estos regímenes, y que son de aplicación directa y obligatoria (con las modificaciones introducidas por el Reglamento de Ejecución (UE) 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012). Además, no hay que olvidar que se añade el capítulo IX en el título VIII del RD 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA) y que desarrolla reglamentariamente estos regímenes especiales (arts. 61 duodecies a 61 quinquiesdecies RIVA).

Disposiciones comunes a ambos regímenes especiales

En el art. 163 septiesdecies LIVA se recogen una serie de disposiciones comunes a ambos regímenes especiales para delimitar algunos conceptos básicos, como los de servicios de telecomunicaciones, servicios electrónicos o servicios prestados por vía electrónica y servicios de radiodifusión o televisión. También se contiene la noción de Estado miembro de consumo (Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios) y la de declaraciones-liquidaciones periódicas (declaración-liquidación en la que consta la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto correspondiente en cada Estado miembro de consumo).

Por otra parte, además de una remisión a la norma reglamentaria para el desarrollo y la aplicación de todo lo dispuesto en el capítulo, se regulan como causas de exclusión las que aparecían en el anterior régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, recordando que la decisión de exclusión será competencia exclusiva del Estado miembro de identificación y que el empresario o profesional podrá darse de baja voluntaria de estos regímenes. Por su parte, el art. 61 duodecies RIVA regula la opción y renuncia a los regímenes especiales y sus efectos; y el art. 61 terdecies RIVA desarrolla la regulación de la exclusión de los regímenes especiales y sus efectos.

5.1. Régimen exterior de la Unión

De acuerdo con lo previsto en el art. 163 octiesdecies LIVA, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal (particulares o consumidores finales), y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse a este régimen especial (**régimen exterior a la Unión**).

A estos efectos, se entenderá por **Estado miembro de identificación** el Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad para declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad.

En cuanto a las obligaciones formales, señala el art. 163 noniesdecies LIVA que, en caso de que España sea el Estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, este quedará obligado a una serie de deberes formales.

Las obligaciones formales del régimen especial

- a) Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica. A efectos de este régimen, la Administración Tributaria identificará al empresario o profesional no establecido en la Comunidad mediante un número individual. La Administración Tributaria notificará por vía electrónica al empresario o profesional no establecido en la Comunidad el número de identificación que le haya asignado.
- b) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos. La declaración no podrá ser negativa, y se presentará dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración.
- c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde. El importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración Tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.
- d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración Tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración es correcta. Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad a ponerlo a disposición de las administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de estas, por vía electrónica. El empresario o profesional no establecido deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en el que se hubiera realizado la operación.
- e) Expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto.

Finalmente, en relación con el **derecho a la deducción de las cuotas soportadas**, dispone el art. 163 vicies LIVA que los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial no podrán

deducir en la declaración-liquidación cantidad alguna de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a que se refiere este régimen.

Ahora bien, dichos empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial tendrán **derecho a la devolución** de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere este régimen especial que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo.

En caso de que España sea el Estado miembro de consumo, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el TAI, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere este régimen especial.

El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el art. 119 bis LIVA. A estos efectos, no se exigirá que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el TAI. Asimismo, los empresarios o profesionales que se acojan a este procedimiento de devolución no estarán obligados a nombrar representante ante la Administración Tributaria.

5.2. Régimen de la Unión

Tal como indica el art. 163 unvicies LIVA, podrán acogerse al **régimen especial de la Unión** los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad pero no establecidos en el Estado miembro de consumo que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal (particulares o consumidores finales) y que estén establecidas en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.

En este régimen de la Unión, hay que entender por **Estado miembro de identificación** aquel en el que el empresario o profesional tenga establecida la sede de su actividad económica. Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, se atenderá al único Estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente o, en caso de tener establecimientos permanentes en varios Estados miembros, al Estado por el que opte el empresario o profesional de entre los Estados miembros en los que disponga de un establecimiento permanente. En este último caso, la opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional

en tanto no sea revocada por este, si bien la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural al que se refiere la opción ejercitada.

Aclara, a continuación, el citado art. 163 unvicies LIVA que, a efectos del régimen de la Unión, se considerará a España el Estado miembro de identificación en los siguientes supuestos: a) en todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el TAI y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad pero tengan exclusivamente en el TAI uno o varios establecimientos permanentes; b) cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que, teniendo más de un establecimiento permanente en el TAI y en algún otro Estado miembro, hayan elegido a España como Estado miembro de identificación.

Las obligaciones formales del régimen especial

En cuanto a las obligaciones formales en este régimen de la Unión, el art. 163 duovicies LIVA dispone que, en caso de que España sea el Estado miembro de identificación, el empresario o profesional que preste servicios electrónicos acogidos al régimen especial en otro Estado miembro quedará obligado a unos deberes formales similares a los establecidos en el régimen exterior a la Unión, es decir, estará obligado a: a) declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial; b) presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos; c) ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde, y d) mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial.

Por lo tanto, el empresario o profesional que considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a las que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

Finalmente, establece el art. 163 tervicies LIVA, en cuanto al **derecho a la deducción de las cuotas soportadas**, que los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación cantidad alguna por las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a que se refiere este régimen.

Sin embargo, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el Estado miembro de consumo operaciones a las que se refiere este régimen especial junto con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado miembro podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo y que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere este régimen especial a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes del IVA que deban presentar en dicho Estado miembro.

Sin perjuicio de lo anterior, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial tendrán **derecho a la devolución** de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere este régimen que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo. En particular, en el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en el TAI, solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el art. 117 bis LIVA.

Aplicación del régimen especial

En caso de que España sea el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el TAI y se destinen a la prestación de servicios electrónicos podrán deducirse a través de las correspondientes declaraciones-liquidaciones conforme el régimen general del IVA, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial de la Unión.

Por su parte, en caso de que España sea el Estado miembro de consumo, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el TAI, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el art. 119 LIVA.

Por último, el art. 163 quaterdecies LIVA recuerda que el régimen especial de la Unión no resultará aplicable a los servicios electrónicos prestados en el TAI por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en él. A dichas prestaciones de servicios les resultará aplicable el régimen general del IVA.

5.3. Obligaciones de información y otras obligaciones formales

En el art. 61 quaterdecies RIVA se regulan las **obligaciones de información** de los sujetos pasivos acogidos a estos regímenes especiales. Se establece que estos tienen el deber de presentar una declaración de modificación al Estado miembro de identificación ante cualquier cambio en la información proporcionada a este, que deberá presentarse a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en que se haya producido el cambio correspondiente.

Para el caso de ser España el Estado miembro de identificación esta declaración, como se ha comentado anteriormente, se regula en los arts. 163 noniesdecies y 163 duovicies LIVA, en función de uno u otro régimen especial.

A este respecto, hay que tener en cuenta que, por medio de la Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, se aprueba el **modelo 034** de declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regí-

menes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el IVA y se regulan distintos aspectos relacionados con él.

En este sentido, el art. 2 del Reglamento (UE) 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, establece que, con la finalidad de facilitar la aplicación de estos regímenes especiales y posibilitar que los servicios prestados a partir del 1 de enero de 2015 queden cubiertos por ellos, debe permitirse que los empresarios o profesionales no establecidos puedan presentar desde el 1 de octubre de 2014 sus datos de registro, de acuerdo con los nuevos arts. 360 o 369 quater de la Directiva 2006/112/CE, al Estado miembro que hayan designado como Estado miembro de identificación. Por ello, se aprueba este modelo que permite el **registro de los empresarios o profesionales que se acogen a los regímenes especiales**, previstos en el capítulo 6, secciones 2 y 3, del título XII de la Directiva 2006/112/CE, cuando designen a España como Estado miembro de identificación.

El modelo 034

Este modelo debe presentarse por vía electrónica a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por los empresarios o profesionales que deseen acogerse a cualquiera de los regímenes especiales. En concreto, deberán presentar el modelo 034 para declarar el inicio, cualquier modificación, o cese de las operaciones comprendidas en los regímenes especiales: a) los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios prestado por vía electrónica, y opten por España como Estado miembro de identificación; b) los empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero no en el Estado miembro de consumo, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, y deban optar u opten por España como Estado miembro de identificación.

Finalmente, el art. 61 quinquiesdecies RIVA se refiere a otras obligaciones formales en estos regímenes especiales. Así, se establece el deber de llevar un **registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales**, con el detalle suficiente para que la Administración Tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del IVA. El precepto reglamentario detalla la información que deberá contenerse en este registro.

Registro de las operaciones incluidas en los regímenes especiales

Concretamente, dicho registro deberá contener la siguiente información: a) el Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio; b) el tipo de servicio prestado; c) la fecha de la prestación del servicio; d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada; e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible; f) el tipo del impuesto aplicado; g) el importe adeudado del impuesto con indicación de la moneda utilizada; h) la fecha y el importe de los pagos recibidos; i) cualquier anticipo recibido antes de la prestación del servicio; j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido; k) el nombre del cliente, siempre que se disponga de él; l) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.

También se establece en este precepto reglamentario el deber de conservar la información anterior de tal manera que permita su disposición por vía electrónica, de manera inmediata y por cada uno de los servicios prestados, estando

disponible tanto para el Estado de consumo como para el Estado de identificación. Y, finalmente, se establece que la expedición de la factura, en los casos en los que resulte procedente, se determinará y se ajustará conforme con las normas del Estado miembro de consumo.

6. Tipos impositivos del IVA en los servicios prestados por vía electrónica

6.1. La aplicación del tipo superreducido

La Directiva 2002/38/CE, del Consejo, de 7 de mayo del 2002, como ya se ha señalado, optó por calificar a las operaciones de comercio electrónico realizadas en línea, es decir, las transacciones comerciales efectuadas sin ningún tipo de soporte físico, como **prestaciones de servicios** y no como entregas de bienes. Ahora bien, las entregas de los mismos productos continúan calificándose como entregas de bienes cuando incluyen un soporte físico.

Esta medida, como veremos a continuación, resulta criticable, en nuestra opinión, si no va acompañada de alguna previsión normativa en materia de **tipos impositivos** que impida la vulneración del principio de neutralidad en este ámbito.

Diferente tratamiento a efectos del IVA

Resulta evidente que el producto que se adquiere (bien o servicio) será el mismo, independientemente del soporte empleado, pues este último carece de relevancia para el consumidor. Por consiguiente, la solución adoptada por la directiva de calificar a las operaciones de comercio electrónico realizadas en línea como prestaciones de servicios solo respetará el citado principio de neutralidad si, al mismo tiempo, se adoptan las normas necesarias para que el suministro de un producto determinado reciba un tratamiento idéntico a efectos del IVA, independientemente de que se lleve a cabo a través de la entrega de un bien corporal o mediante la transferencia de un bien digitalizado.

Sin embargo, la Comisión Europea, frente a esta argumentación, ha venido sosteniendo desde el año 2003 que no puede compararse la información suministrada en línea con la que puedan proporcionar los soportes físicos, pues la primera ofrece una serie de prestaciones adicionales.

El problema de los tipos impositivos aplicables al comercio electrónico se centra en relación con los **libros, revistas o periódicos**, no afectando, en cambio, a otro tipo de productos que pueden ser objeto de transmisión por vía electrónica, como la música, el software, las películas, etc. De acuerdo con el art. 91.2.1.2.º LIVA, se aplica un **tipo impositivo superreducido** (el 4 por 100) a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de libros, revistas o periódicos, en aquellos casos en los que no contengan única o fundamentalmente publicidad. Así, si consideramos que la entrega en línea del libro, la revista o el periódico, debe quedar sujeta al IVA como una prestación de servicios, cabe plantearse si la misma puede acogerse a la norma del tipo superreducido. Si la respuesta es afirmativa, se respeta el principio de neutralidad en esta materia, mientras que, si la respuesta es negativa, se estaría vulnerando dicho principio en perjuicio del comercio electrónico.

Si se admite que el tipo de gravamen aplicable se encuentra condicionado por la naturaleza del bien o servicio objeto de transacción, independientemente del medio que se utilice para llevar a cabo la misma, el suministro de un bien en formato digital **debería soportar idéntica carga tributaria** que la que se aplica sobre la venta de un bien corporal de análoga naturaleza, quedando así el comercio tradicional y el comercio electrónico equiparados en cuanto al gravamen que recae sobre ambos.

No obstante, como ya se ha señalado, **no es esta la solución adoptada por la Directiva 2002/38/CE**, que estableció que, si bien los Estados miembros podrían aprobar uno o dos tipos reducidos para un listado cerrado de entregas de bienes y prestaciones de servicios, precisó, a continuación, que esto no resultaría aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, que, en consecuencia, habrían de tributar siempre al tipo de gravamen general.

La interpretación de la Comisión Europea y la Dirección General de Tributos

La Comisión Europea ha venido entendiendo, como ya se ha indicado, que no existe evidencia alguna de que los servicios de información digitales de esta naturaleza sean estrictamente equivalentes a los productos impresos tradicionales, ya que, aun cuando el contenido pueda resultar análogo, las funcionalidades complementarias frecuentemente asociadas al contenido electrónico (por ejemplo, los motores de búsqueda, los accesos a archivos o los vínculos de hipertexto) hacen de los citados servicios de información digitales un producto esencialmente distinto.

En España, la Dirección General de Tributos ha venido pronunciándose en el mismo sentido que la Comisión Europea. Ante diversas consultas formuladas por los contribuyentes, ha precisado que los libros, periódicos y revistas digitalizados y transmitidos por medios electrónicos deben tributar al tipo general del IVA, independientemente de que presenten un contenido similar o idéntico al de los productos comercializados en formato papel.

Sin embargo, en los últimos tiempos se ha producido una situación curiosa en relación con esta interpretación efectuada por la Dirección General de Tributos. Así, en el mes de diciembre del 2009, el Ministerio de Cultura anunciaba la rebaja del IVA del libro electrónico del 16 al 4 por 100, basándose en una interpretación de la Dirección General de Tributos, en la contestación a la consulta de 4 de diciembre del 2009. Sin embargo, poco después, mediante contestación a la consulta de 26 de marzo del 2010, la Dirección General de Tributos se vio obligada a rectificar, acogiendo la tradicional interpretación de este centro directivo.

6.2. La tributación del libro electrónico

Según establece el art. 2 de la Ley 10/2007, de 22 de junio, de la Lectura, del Libro y de las Bibliotecas, se entiende por **libro** la “obra científica, artística, literaria o de cualquier otra índole que constituye una publicación unitaria en uno o varios volúmenes y que pueda aparecer impresa o en cualquier otro soporte susceptible de lectura. Se entienden incluidos en la definición de libro, a los efectos de esta Ley, los **libros electrónicos** y los libros que se publiquen o se difundan por Internet o en otro soporte que pueda aparecer en el futuro, los

materiales complementarios de carácter impreso, visual, audiovisual o sonoro que sean editados conjuntamente con el libro y que participen del carácter unitario del mismo, así como cualquier otra manifestación editorial”.

Por otra parte, una de las **acepciones del término libro**, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua, es la siguiente: “Obra científica, literaria o de cualquier otra índole con extensión suficiente para formar volumen, que puede aparecer impresa o en otro soporte. *Voy a escribir un libro. La editorial presentará el atlas en forma de libro electrónico*”.

Por consiguiente, tanto la Ley española del libro como el Diccionario de la Real Academia de la Lengua son fieles a la realidad social y al avance tecnológico, así como a la **naturaleza del libro**, estableciendo unas definiciones que pueden ser aceptadas universalmente. Ahora bien, como veremos a continuación, las normas de la Unión Europea no han reflejado esta realidad en su regulación.

Las directivas comunitarias

La Directiva 2009/47/CE, del Consejo, de 5 de mayo del 2009, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta a los tipos reducidos del IVA, establece una disposición que, a nuestro juicio, choca con la naturaleza del libro y con la concepción comúnmente aceptada por la sociedad actual. En efecto, la redacción del anexo III de la Directiva 2006/112/CE autorizaba la posibilidad de aplicar un tipo reducido para el “suministro de libros, comprendiendo su alquiler por bibliotecas (incluidos folletos, prospectos, impresos afines, álbumes, libros infantiles de pintura, dibujo y coloreado, música impresa o manuscrita, planos y mapas hidrográficos y similares), periódicos y revistas, que no sean íntegra o predominantemente material publicitario”. Por consiguiente, en este concepto de libro se incluye claramente cualquier libro impreso o en cualquier otro soporte susceptible de lectura. Sin embargo, la modificación introducida por la Directiva 2009/47/CE en el anexo III de la Directiva 2006/112/CE es del siguiente tenor: “suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros en cualquier medio de soporte físico (e incluidos asimismo folletos, prospectos y material impreso similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, los mapas, planos y mapas hidrográficos y similares), los periódicos y semanarios que no sean material íntegra o predominantemente publicitarios”.

Según la respuesta a la consulta de 7 de diciembre del 2009 de la unidad de IVA y otros impuestos sobre el volumen de los negocios de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea, refiriéndose al IVA aplicable al libro, a raíz de la citada Directiva 2009/47/CE, “los Estados miembros tienen normalmente la obligación de aplicar el tipo normal del IVA que asciende, como mínimo, al 15 por 100, a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, no obstante, pueden optar por aplicar uno o dos tipos reducidos a algunos o a la totalidad de los bienes y servicios que figuran en la lista del anexo III de la Directiva del IVA.

El anexo III constituye una excepción al sistema general establecido por la Directiva del IVA, en virtud de lo cual todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios deben gravarse al tipo normal del IVA aplicable en cada Estado miembro. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las disposiciones que constituyen excepciones a un principio deben interpretarse de forma estricta.

De conformidad con la nueva formulación introducida mediante la Directiva 2009/47/CE, por la que se modifica la Directiva del IVA, adoptada el 5 de mayo del 2009, los Estados miembros podrán aplicar a partir de ahora un tipo reducido a las entregas de libros en cualquier soporte físico. Por otro lado, leídos en combinación, el art. 98, apartado 2, párrafo 2.º, y el art. 56, apartado 1, letra k, de la Directiva del IVA, excluyen del ámbito de aplicación de los tipos de IVA reducidos los servicios electrónicos. En particular, el suministro de textos e información (véase el punto 3 del anexo II de la Directiva del IVA) efectuado por vía electrónica es un servicio electrónico a efectos del IVA. Así pues, dichos servicios no pueden acogerse a un tipo de IVA reducido. Habida cuenta de que el Consejo

no ha modificado el texto de las disposiciones relativas a los servicios electrónicos, su exclusión de la aplicación del tipo de IVA sigue siendo válida. Por tanto, deberá aplicárseles el tipo normal”.

La posición de la Dirección General de Tributos

Como ya se ha señalado, la Dirección General de Tributos, en su contestación a la consulta de 4 de diciembre del 2009, precisó que “como consecuencia de la Directiva 2009/47/CE y del régimen legal indicado, tributarán al tipo impositivo del 4 por 100 los libros que se suministren en cualquier medio de soporte físico, en particular, los entregados a través de archivos electrónicos dispuestos para su volcado a herramientas de lectura o dispositivos portátiles que permitan almacenar y leer libros digitalizados. Dicho suministro podrá realizarse, a estos efectos, a través de CD-ROM, memorias USB (*pen drives*) o directamente a través de su descarga desde equipos de hardware”. Esta interpretación viene a permitir la aplicación del tipo reducido a todas las clases de libros electrónicos, incluidos los descargados a través de Internet, tal como se deduce el último inciso que alude al suministro “directamente a través de su descarga desde equipos de hardware”.

No obstante, la Dirección General de Tributos, pocos meses después, se vio obligada a rectificar su interpretación mediante la contestación a la consulta de 26 de marzo del 2010, en la que sostiene que “como consecuencia de la Directiva 2009/47/CE y del régimen legal indicado, tributarán al tipo impositivo del 4 por 100 los libros que se suministren en cualquier medio de soporte físico, en particular, los entregados a través de archivos electrónicos dispuestos para su volcado a herramientas de lectura o dispositivos portátiles que permitan almacenar y leer libros digitalizados. Dicho suministro podrá realizarse, a estos efectos, a través de CD-ROM, memorias USB (*pen drives*) o cualquier otro soporte físico para su descarga a equipos de hardware”. El cambio de criterio se refleja, claramente, en este último inciso que ya no hace referencia a la descarga directa desde equipos de hardware, sino que se refiere a “cualquier otro soporte físico para su descarga a equipos de hardware”. Además, añade el centro directivo la siguiente precisión: “Resulta necesario subrayar, en este sentido, la necesidad de que los libros electrónicos se incorporen a un soporte físico para que su tributación en el impuesto tenga lugar al 4 por 100, dado que no es posible, de acuerdo con el art. 98.2 de la Directiva 2006/112/CE, que los servicios electrónicos tributen a tipos reducidos”.

Por consiguiente, el libro electrónico o, al menos lo que popularmente se conoce como tal, es decir, la obra que se descarga directamente desde la Red al equipo informático (ordenador, móvil, *e-reader*, etc.) seguirá tributando al tipo general del IVA y no al tipo superreducido. A este respecto, hay que tener en cuenta que el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos entre lo mantenido por la contestación a las consultas de 4 de diciembre del 2009 y de 26 de marzo del 2010 ha podido dar lugar a declaraciones de tributos erróneas, ya que el IVA superreducido se podía aplicar desde el momento en el que se publicó la primera de las consultas citadas. Teniendo en cuenta que se trata de una interpretación razonable de la norma, además, amparada en una actuación administrativa de información al obligado tributario (como es la publicación de las contestaciones a las consultas a través de Internet), las eventuales actuaciones de comprobación que pudieran llevarse a cabo para regularizar la situación tributaria de estos contribuyentes no podrían dar lugar a la imposición de sanción tributaria alguna, de conformidad con lo previsto por el art. 179.2.d de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En nuestra opinión, una interpretación más amplia de la norma en el ámbito territorial español (como la que podía haberse impuesto si la Dirección General de Tributos no hubiera rectificado su criterio de la contestación a la consulta de 4 de diciembre del 2009) no tiene por qué producir distorsiones en el mercado de la Unión Europea y, desde un punto de vista jurídico, es perfectamente compatible con la legislación española sobre el libro y no vulneraría la normativa de la Unión Europea del IVA, sino, más bien al contrario, respetaría el **principio de neutralidad** aplicable en esta materia.

En cualquier caso, independientemente de esta interpretación defendible de la normativa española y de la Unión Europea que se acaba de apuntar, lo deseable sería que las directivas comunitarias, atendiendo a la realidad social y al avance tecnológico en este campo, recogieran de forma expresa un **concepto amplio y actual de libro**, a efectos de la aplicación del tipo impositivo redu-

cido en el IVA. Dicho concepto amplio de libro debería establecerse en términos similares al determinado en la Ley del libro española, sin que obste a ello la consideración de unas operaciones como entregas de bienes y otras como prestaciones de servicios.

En este sentido, el 14 de noviembre de 2018 se publica en el Diario Oficial de la UE la **Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018**, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Directiva de IVA), para introducir la posibilidad de que los Estados miembros hagan coincidir los tipos de IVA aplicados a las publicaciones con independencia de que se suministren por medio de soporte físico o por vía electrónica, tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 7 de marzo de 2017, que consideró ambos tipos de suministro equivalentes a situaciones comparables.

El artículo 98.2, segundo párrafo, de la Directiva de IVA establecía que los tipos reducidos no eran aplicables a los servicios por vía electrónica. Con la modificación de este artículo se permite que los Estados miembros apliquen un tipo reducido al suministro de libros, periódicos o revistas digitales, con la excepción de los que consistan íntegra o predominantemente en música o contenidos de vídeo. Además, se añade un nuevo apartado en el artículo 99 de la Directiva de IVA para que los Estados miembros que a 1 de enero de 2017 aplicaran al suministro de libros, periódicos o revistas en soporte físico tipos reducidos inferiores al 5% (mínimo establecido en el apartado 1), puedan aplicar el mismo tipo en caso de que se efectúe este suministro por vía electrónica.

7. La tributación de los pagos electrónicos

7.1. El gravamen del documento electrónico

La problemática en relación con el gravamen documental que recae sobre los soportes informáticos se plantea en términos totalmente opuestos a los que se plantean en la contratación electrónica. Si en esta última lo conveniente es mantener y aplicar al comercio electrónico, en la medida de lo posible, los conceptos y categorías actualmente vigentes, en cambio, en la fiscalidad del pago por medios electrónicos se suscita la necesidad de **suprimir un viejo y anacrónico tributo** como es el IAJD, debido a que no grava una auténtica manifestación de capacidad económica y a que lo único que provoca son distorsiones en el tráfico jurídico y comercial, sin que, por contra, reporte una elevada recaudación.

El IAJD es la tercera de las modalidades del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados. A su vez, el contenido del vigente IAJD (tributo que procede, básicamente, del antiguo impuesto del timbre, que se refundió en 1964 con el impuesto de derechos reales) comprende tres modalidades de gravamen: sobre los documentos notariales, sobre los mercantiles y sobre los administrativos.

Críticas a la existencia de un gravamen documental

Ahora bien, estas críticas a este tributo son independientes del soporte utilizado por el documento (electrónico o papel) y, por tanto, poco tienen que ver con la irrupción de Internet en el escenario comercial, si bien es cierto que la aparición de esta nueva vía de comunicación ha actuado como catalizadora de las numerosas críticas que suscita este viejo tributo.

El art. 33.1 LITPAJD se ocupa de la **tributación de los documentos mercantiles**, por lo que proclama que “están sujetas las letras de cambio, los documentos que realicen función de giro o suplan a aquellas [...]”. Por consiguiente, es fundamental el concepto de función de giro, que se produce cuando un documento incorpora un crédito, mediante una orden de pago que puede hacerse efectiva en otro lugar y fecha diferentes de los de emisión y a favor del titular legítimo del documento.

Así, se puede sostener que el **hecho imponible** de esta modalidad del IAJD consiste en la expedición de documentos mercantiles que incorporen derechos de carácter abstracto cuya titularidad ostenten los poseedores del documento.

A este respecto, hay que tener en cuenta también el concepto de **documento**. El art. 76.3 *in fine* del Reglamento del impuesto, aprobado por el RD 828/1995, de 29 de mayo, reconoce la validez jurídica, a efectos tributarios, de los do-

Lectura recomendada

A. M. Delgado García; R. Oliver Cuello (2010). "Fiscalidad en Internet". *Principios de Derecho de la Sociedad de la Información*. Pamplona: Aranzadi.

cumentos electrónicos al expresar que “a los efectos de lo dispuesto anteriormente, se entenderá por documento cualquier soporte escrito, incluidos los informáticos, por los que se pruebe, acredite o se haga constar alguna cosa”.

Por lo tanto, no existe ningún inconveniente en gravar todo tipo de **documentos**, también los informáticos.

Jurisprudencia del Tribunal Supremo

En este sentido, conviene tener presente la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997, que establece, entre otras cosas, la legalidad de las previsiones reglamentarias sobre la inclusión, entre los documentos mercantiles, de los documentos electrónicos (art. 76.3 del Reglamento del impuesto).

En definitiva, puede hablarse de **documento electrónico** como el instrumento mediante el cual se expresan conceptos, ideas o voluntades, utilizando para ello como soporte los medios informáticos y las telecomunicaciones.

7.2. Fiscalidad de los diversos pagos electrónicos

La aplicación de la informática al proceso de pago de las transacciones mercantiles (especialmente si se trata de relaciones habituales, de solvencia conocida) encuentra inconvenientes en la utilización de la **letra de cambio**, por ser un efecto timbrado, solo conceptualizado como letra si está confeccionado por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre conforme al modelo oficial vigente. Estas circunstancias han incitado a las empresas a buscar otras soluciones alternativas a la letra de cambio, especialmente cuando no se exige su aceptación, al no pretender ejercer la acción ejecutiva.

Soluciones alternativas

Se trata, en definitiva, de emplear otros documentos con más fácil acceso a los sistemas informáticos y, siempre que sea posible, sustituyéndolos por los soportes telemáticos. Naturalmente, la sustitución del efecto cambiario solo tiene lugar cuando se trata de operaciones con clientes habituales por suministros en cuantía y condiciones rutinarias, para las que no se considera necesario, o se estima incorrecto, convertir al cliente en deudor cambiario, ya que no se prevé el ejercicio de la acción cambiaria ejecutiva.

La solución puede consistir en la sustitución de la letra por un **recibo normalizado**, al que se permita el acceso al descuento bancario, emitido por el propio librador, confeccionado por él mismo, en soporte informático, y en el que no hay que tener presentes las diferencias de importe de cada operación, y sujeto por la legislación tributaria, cuando interviene una entidad de crédito, al cómodo sistema del pago en metálico del IAJD, en la modalidad que grava a los documentos mercantiles. Ahora bien, es evidente que el recibo tiene grandes diferencias con la letra de cambio, al carecer de las garantías cambiarias; pero, en ciertos casos, como se ha dicho, las ventajas que ofrece el recibo superan, en la práctica, sus carencias, en el caso de impago. No será obligado cambiario el librado, que no puede devenir aceptante, y tampoco serán obligados cambiarios los posibles firmantes del recibo.

Los recibos

Los recibos para la domiciliación de pagos constituyen una simple mediación en los mismos, una prestación del servicio de caja, manifestación de la actividad bancaria de la comisión mercantil. La intervención del banco se limita a facilitar al cliente el pago de los suministros o de los servicios. Estos recibos informatizados no están sujetos al IAJD.

Los recibos para acreditar el pago parcial de la letra de cambio e incluso su pago íntegro, cuando el banco no tenga en su poder el efecto original y el pago se haya realizado en una oficina o dependencia distinta de la tenedora del documento, sí que están sujetos al gravamen documental. El sistema abre la posibilidad de la inmovilización de la letra de cambio y de su pago a través de recibos confeccionados por el propio banco conforme al modelo aprobado y normalizado por el Consejo Superior Bancario.

Finalmente, los recibos que cumplen la función de giro en sustitución de las letras de cambio, están, asimismo, sujetos al gravamen documental. El CSB reconoce el hecho de su popularización, aprueba su modelo normalizado y recomienda que las entidades financieras gestionen los cedentes de estos documentos y su sustitución por soportes informáticos. Este sistema elimina, como en el caso del recibo para acreditar el pago de la letra de cambio, la necesidad del recibo original del cliente, en soporte papel, para acreditar el pago de la deuda.

Otra alternativa a la letra de cambio, esta de naturaleza cambiaria, consiste en sustituirla por el **pagaré**, también confeccionable por el emisor.

El pagaré

El pagaré es una promesa de pago que constituye una declaración cambiaria de su emisor y que, como la letra de cambio, tiene plena eficacia ejecutiva, siempre que se respeten las exigencias fiscales. No obstante, debe recordarse que, tanto en el caso de las letras de cambio como en el de los pagarés, no es posible (con la legislación vigente) prescindir del documento y sustituirlo por el soporte informático, en virtud de la necesidad del título, donde figuran autógrafas las firmas de las declaraciones cambiarias, constitutivas de las obligaciones de este carácter, incluso la propia del librador, cuya posibilidad de tener la firma impresa en el documento y no autógrafa está prevista en la Ley Cambiaria. La preocupación por poder suprimir la existencia material de la documentación choca con el tradicional concepto de la incorporación del derecho al título (en soporte papel), que impera como principio y como elemento esencial en la Ley Cambiaria y del cheque.

Aparte de la problemática en torno a la tributación de los recibos y de los pagarés, cabe plantearse si las **transferencias electrónicas de fondos** constituyen operaciones que puedan gravarse por el IAJD.

Las transferencias electrónicas de fondos

La Ley 9/1999, de 12 de abril, de Régimen Jurídico de las Transferencias entre Estados Miembros de la UE, dispone en su art. 1.2 que, a los efectos de esta Ley, se entiende por transferencia entre Estados miembros de la UE “la operación efectuada por iniciativa de una persona física o jurídica a través de una entidad o sucursal [...] destinada a acreditar una cantidad de dinero en una cuenta de la que pueda disponer el beneficiario”. Por lo tanto, en relación con la naturaleza jurídica de la transferencia, se puede afirmar que se trata de una operación neutra englobable en la actividad de la intermediación bancaria, en virtud de la cual se efectúan por cuenta ajena cobros o pagos (art. 175.8.º del Código de comercio), pero carente de un régimen jurídico propio de carácter sustantivo.

En cuanto a su tributación, cabe recordar que, según disponía el art. 44.2 del Reglamento del ITPAJD de 1981, se consideraban, “entre otros documentos que realizan función de giro, los siguientes: [...] f) Las órdenes de transferencia entre cuentas corrientes no llevadas por empresas bancarias o de crédito”.

Ahora bien, debe concluirse que el apartado f del art. 44.2 del Reglamento de 1981 se refería a una operación no bancaria, pero a contrario sensu afectaba también a las entidades de esta naturaleza. En dicho apartado, se establecía el gravamen de las transferencias cuando tengan lugar entre cuentas corrientes que se lleven por empresas que no sean bancarias o de crédito. Actualmente, sin embargo, destaca la supresión de estos documentos en el vigente Reglamento del ITPAJD, por lo que el supuesto que contemplaba el anterior Reglamento se ha reconducido al genérico apartado c del art. 76.3 del actual

Reglamento. No supone ninguna especialidad, en cuanto al tratamiento tributario, el hecho de que la transferencia se efectúe por medios electrónicos.

Finalmente, en relación con las **tarjetas de crédito**, cabe recordar que el art. 44.2 del Reglamento del ITPAJD de 1981 consideraba, “entre otros documentos que realizan función de giro, los siguientes: [...] g) Las órdenes de entrega o abono de cantidades en cuenta dadas en una plaza para cumplimentar en otra distinta, cuando en su iniciación o ejecución intervenga la entrega de numerario, salvo las nominativas que se entreguen por entidades de crédito contra sus sucursales o corresponsales. Las órdenes de pago simples o documentarias, incluidas las derivadas de la utilización de las tarjetas de crédito, no quedan sujetas cuando se cumplimenten a través de cuentas, sin mediar entrega de numerario”.

Las tarjetas de crédito

Respecto de esta problemática relativa a si las tarjetas de crédito comportan la incidencia en el impuesto, por querer verse en ellas una remisión de fondos o una orden de pago, conviene tener presente la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña de 25 de enero de 1995, en la que se entiende que no procede someter a gravamen el presente supuesto, anulando las actuaciones inspectoras llevadas a cabo, con base en que “la tarjeta no está destinada a la circulación en sustitución del dinero, a realizar la función de giro; su función es de mera identificación del usuario para el acceso a los servicios que se conceden en el contrato de emisión, singularmente el obtener su poseedor dinero de su cuenta corriente o del crédito hasta el límite que se le concede, de cualquier terminal (cajero automático) que la admita”.

En definitiva, y por lo que se refiere en general a la tributación de los documentos mercantiles, importa destacar que, hoy en día, bajo el reino de la informática y las telecomunicaciones, el viejo sistema de recaudar el impuesto mediante efectos timbrados o timbres móviles resulta **anacrónico**. Por eso extraña la resistencia a la supresión del efecto timbrado en la letra de cambio, cuando ya está prevista la solución legal, sin que las teóricas ventajas recaudatorias que se aducen tengan otro efecto que disminuir la utilización del documento. Por lo tanto, el IAJD no solo representa añadir un impuesto más a las distintas fases del proceso productivo, sino que también implica una discriminación en relación con otras formas de pago utilizables, como la transferencia bancaria, el cheque o la tarjeta de crédito.

La medida más adecuada sería, pues, la **supresión del tributo** de nuestro sistema impositivo, aunque, dada su condición de tributo cedido a las comunidades autónomas, habría que tener en cuenta los efectos que se producirían sobre la financiación autonómica.

8. Impuesto sobre determinados servicios digitales

Como ya se ha comentado anteriormente, la **normativa tributaria internacional vigente** está pensada fundamentalmente para gravar hechos imponible basados en la presencia física. Estas normas tributarias no han sido elaboradas para someter a tributación las operaciones comerciales y los negocios de la economía digital, basados sobre todo en activos intangibles, datos y conocimientos. Por ello, es difícil aplicar esta normativa actual a las empresas que prestan servicios digitales en un determinado país sin tener presencia física en el mismo, sino mediante la red. Asimismo, se generan problemas importantes para impedir la deslocalización de activos intangibles a territorios de escasa o nula tributación. Y, por otra parte, las normas fiscales internacionales actuales tienen dificultades para reconocer el papel que desempeñan los usuarios en la generación de valor para las empresas cuyo modelo de negocio se basa en el suministro de datos o la generación de contenidos.

Todo ello provoca que, mientras no se modifique la normativa tributaria internacional actual, se tenga que realizar, como hemos visto, una ingente labor de **interpretación**, para aplicar a situaciones presentes normas que no estaban pensadas para contemplar operaciones comerciales electrónicas o determinados servicios digitales.

Esta situación, como también se ha comentado, provoca una **disminución en la recaudación** tributaria, que preocupa no solo a los Estados, sino también a las organizaciones internacionales y supranacionales, especialmente a la Unión Europea.

Por ello, desde hace algunos años, la normativa tributaria internacional se encuentra sometida a un **proceso de revisión**. En el ámbito de la OCDE y del G20 destaca el proyecto BEPS, sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios (Base Erosion and Profit Shifting), y en especial su Informe relativo a la Acción 1 sobre los retos fiscales de la economía digital, de 5 de octubre de 2015, así como el Informe intermedio sobre los retos fiscales derivados de la digitalización, de 16 de marzo de 2018. En el mismo sentido, en la Unión Europea destaca la Comunicación de la Comisión Europea *Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*, adoptada el 21 de septiembre de 2017, y el paquete de propuestas de Directivas y Recomendación para alcanzar una imposición justa y eficaz de la economía digital, presentadas el 21 de marzo de 2018 (el denominado “paquete Digitax”).

Entre estas últimas medidas de la UE, conviene resaltar la **Propuesta de Directiva** relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales⁵, uno de cuyos objetivos es corregir la inadecuada tributación que se

⁽⁵⁾COM (2018) 147 final.

produce como consecuencia de la falta de reconocimiento por la normativa fiscal internacional actual de la contribución de los usuarios a la creación de valor para las empresas en los países en los que desarrollan su actividad. La propuesta de la Comisión Europea consiste en un impuesto indirecto sobre las prestaciones de determinados servicios digitales.

En esta línea, a principios de 2019, se ha aprobado por el Gobierno español el **Proyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales**, que se encuentra en fase de tramitación parlamentaria⁶. La regulación de este nuevo tributo se adapta a la propuesta de Directiva de la UE. Por consiguiente, este tributo está concebido como una medida transitoria hasta que se apruebe definitivamente la Directiva citada.

⁶BOCG núm. 40-1, de 25 de enero de 2019.

El **objeto** de este tributo son las prestaciones de determinados servicios digitales, concretamente, aquellos servicios digitales en relación con los cuales existe una participación de los usuarios que constituye una contribución al proceso de creación de valor de la empresa que presta los servicios, y por medio de los cuales la empresa monetiza esas contribuciones de los usuarios.

En cuanto a la **naturaleza** del tributo, dado que se centra en los servicios prestados, sin tener en cuenta las circunstancias del prestador de los mismos, entre ellas su capacidad económica, el tributo no se caracteriza como un impuesto sobre la renta o el patrimonio y, por lo tanto, no queda comprendido en el ámbito de los convenios para evitar la doble imposición internacional. Se configura, por consiguiente, como un tributo de carácter indirecto, compatible con el IVA.

En relación con el **hecho imponible** del impuesto consiste en gravar las siguientes prestaciones de servicios:

- la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios de dicha interfaz (“servicios de publicidad en línea”);
- la puesta a disposición de interfaces digitales multifacéticas que permitan a sus usuarios localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, o incluso facilitar entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes directamente entre esos usuarios (“servicios de intermediación en línea”); y
- la transmisión, incluidas la venta o cesión, de los datos recopilados acerca de los usuarios que hayan sido generados por actividades desarrolladas por estos últimos en las interfaces digitales (“servicios de transmisión de datos”).

Los principales **supuestos de no sujeción** al impuesto son los siguientes:

- las entregas de bienes o prestaciones de servicios subyacentes que tengan lugar entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea; y
- las ventas de bienes o servicios contratados en línea por medio del sitio web del proveedor de esos bienes o servicios (las actividades minoristas de comercio electrónico) en las que el proveedor no actúa en calidad de intermediario, ya que, para el minorista, la creación de valor reside en los bienes y servicios suministrados, y la interfaz digital se utiliza únicamente como medio de comunicación.

Por otra parte, los **contribuyentes** de este impuesto son las personas jurídicas y entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT, ya estén establecidas en España, en otro Estado miembro de la UE o en cualquier otro país extracomunitario que, al inicio del periodo de liquidación, superen los dos siguientes umbrales:

- que el importe neto de su cifra de negocios en el año natural anterior supere 750 millones de euros; y
- que el importe total de sus ingresos derivados de prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, una vez aplicadas las reglas previstas para la determinación de la base imponible (para así determinar la parte de dichos ingresos que se corresponde con usuarios situados en territorio español), correspondientes al año natural anterior, supere 3 millones de euros.

En cuanto al **ámbito de aplicación** del impuesto, se sujetarán aquellas prestaciones de servicios digitales que se puedan considerar vinculadas de algún modo con el territorio de aplicación del impuesto, lo que se entenderá que sucede cuando haya usuarios de dichos servicios situados en ese territorio, que es lo que constituye precisamente el nexo que justifica la existencia del gravamen. A efectos de considerar a los usuarios como situados en el territorio de aplicación del impuesto, se establecen una serie de normas específicas para cada uno de los servicios digitales, que están basadas en el lugar en que se han utilizado los dispositivos de esos usuarios, localizados a su vez, en general, a partir de las direcciones de protocolo de Internet (IP) de los mismos, salvo que se utilicen otros medios de prueba, en particular, otros instrumentos de geolocalización de los dispositivos.

Respecto a la **base imponible** del impuesto, estará constituida por el importe de los ingresos, excluidos, en su caso, el IVA u otros impuestos equivalentes, obtenidos por el contribuyente por cada una de las prestaciones de servicios digitales sujetas al impuesto, realizadas en el territorio de aplicación del mismo.

Por lo que se refiere al **tipo impositivo** previsto, el impuesto se exigirá al tipo del 3%. El devengo del tributo se producirá por cada prestación de servicios gravada, y el período de liquidación será trimestral.

Asimismo, se prevén una serie de **obligaciones formales** para los contribuyentes del impuesto:

- presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto;
- solicitar de la Administración el número de identificación fiscal, y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan;
- solicitar de la Administración su inscripción en el registro de entidades creado a efectos de este impuesto;
- llevar los registros que se establezcan reglamentariamente;
- presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus servicios digitales;
- nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas, cuando se trate de contribuyentes no establecidos en la UE;
- conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos acreditativos de las operaciones objeto del impuesto, en particular, aquellos medios de prueba que permitan identificar el lugar de prestación del servicio digital gravado;
- traducir al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, cuando así lo requiera la Administración tributaria, las facturas, contratos o documentos acreditativos correspondientes a prestaciones de servicios digitales que se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del impuesto; y
- establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto.

Finalmente, en relación con esta última obligación formal, se tipifica como **infracción tributaria** grave el incumplimiento de la obligación de establecer los sistemas, mecanismos o acuerdos que permitan determinar la localización de los dispositivos de los usuarios en el territorio de aplicación del impuesto. La sanción consistirá en multa pecuniaria del 0,5% del importe neto de la cifra de negocios del año natural anterior, con un mínimo de 15.000 euros y un máximo de 400.000 euros, por cada año natural en el que se haya producido el citado incumplimiento.

Actividades

Casos prácticos

1. La sociedad X, S. A., con sede en Barcelona, se dedica a la comercialización de productos informáticos. La mencionada empresa ha realizado, en el presente ejercicio, una serie de operaciones comerciales a través de Internet, sobre las cuales se plantean algunas dudas en cuanto a su tributación.

En concreto, la empresa ha realizado con su proveedor, una empresa de informática residente en Francia, a través de la web de esta última, las siguientes operaciones: una adquisición de material informático (portátiles, impresoras, etc.) que se han transportado por los métodos convencionales; un programa de ordenador de una base de datos, llamada Infodata 2.0, en formato digitalizado a través de la Red, para uso de la empresa española; otro programa de ordenador de gestión empresarial, confeccionado a medida para la empresa española, también adquirido en línea; y, finalmente, la última versión de la mencionada base de datos, Infodata 3.0, para su comercialización en España, igualmente descargada desde Internet.

Por otro lado, la sociedad X, S. A. ha comprado a través de Internet un programa estándar a una empresa llamada Software Plus, que tiene una web con el siguiente nombre de dominio: www.softwareplus.es. La web está redactada en español, emplea una empresa de servicios de Internet residente en España, donde está alojada, y, además, en la web se dice que Software Plus es una empresa española. No obstante, no hay ningún local conocido de esta empresa en España, y, por otro lado, los productos que se venden a través de su web proceden de otra empresa norteamericana llamada Software Plus Inc.

En relación con la imposición directa, se plantean las siguientes cuestiones:

- a) ¿Se tiene que considerar el producto de las operaciones relativas al material informático (portátiles, impresoras, etc.) como “rentas obtenidas en España” y, por lo tanto, sujetas a tributación en nuestro territorio y sobre las cuales se tiene que practicar retención?
- b) ¿Y en relación con los programas de ordenador Infodata 2.0 que se descargan directamente desde la web de Internet?
- c) ¿Tiene incidencia sobre la tributación directa la circunstancia de que el programa de ordenador de gestión empresarial se realice a medida para la empresa española? ¿Cómo tributará esta operación?
- d) ¿Cuál es el régimen tributario de la operación relativa al programa de ordenador Infodata 3.0 para comercializar en España?
- e) Respecto de la operación comercial realizada con la empresa Software Plus, ¿se puede entender que las rentas han sido obtenidas por la mencionada empresa mediante un establecimiento permanente? ¿Cómo tributan?
- f) ¿Y si la empresa Software Plus tuviera en propiedad un servidor en España a través del cual realizara sus ventas? ¿Cómo tributarían las rentas obtenidas?

2. En el mismo supuesto del caso anterior, y en relación con la imposición indirecta, se plantean las siguientes cuestiones:

- a) ¿Cuál es la tributación por IVA de la adquisición por la sociedad X, S. A. de material informático a la empresa francesa? ¿Tiene incidencia la contratación electrónica en la mencionada tributación?
- b) ¿Cómo tributa por IVA la adquisición del programa de ordenador Infodata 2.0? ¿Y si el adquirente fuera un particular y el importe de la operación fuera superior a 10.000 euros?
- c) ¿Qué IVA se tiene que aplicar a la adquisición del programa de ordenador de gestión empresarial? ¿Y a la adquisición del programa Infodata 3.0?
- d) ¿Tiene que tributar por IVA la adquisición del programa a la empresa Software Plus? ¿Y si el soporte fuera un DVD que se transportara por medios convencionales?
- e) ¿Cómo tributaría la adquisición del programa de ordenador a través de Internet a la empresa Software Plus si la realizara un particular español?

Ejercicios de autoevaluación

1. La venta de bienes materiales a través de Internet, por lo que se refiere a la imposición directa...

- a) implica que no hay que aplicar a las rentas obtenidas la normativa general del IS, del IRPF o del IRNR, que grava los beneficios de las ventas realizadas o los servicios prestados.
- b) no plantea graves problemas desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica.
- c) plantea muchos problemas desde el punto de vista del ámbito objetivo de la contratación electrónica, que obliga a efectuar una importante labor de calificación de las rentas.

2. Las consecuencias tributarias de la diferente calificación de las rentas obtenidas como cesión de uso o como compraventa...

- a) son muy relevantes cuando el comercio electrónico se realiza entre sujetos residentes en diferentes Estados mediante establecimiento permanente.
- b) son muy relevantes cuando el comercio electrónico se realiza entre sujetos residentes en el mismo Estado.
- c) son muy relevantes cuando el comercio electrónico se realiza entre sujetos residentes en diferentes Estados sin mediación de establecimiento permanente.

3. El consenso mayoritariamente alcanzado en su día en el seno de las organizaciones internacionales, especialmente en la OCDE, establece como principio general...

- a) la primacía del Estado de la fuente sobre el Estado de residencia.
- b) la primacía del Estado de la nacionalidad del contribuyente.
- c) la primacía del Estado de residencia sobre el Estado de la fuente.

4. De acuerdo con la interpretación contenida en los comentarios al modelo de CDI de la OCDE...

- a) la web alojada en un servidor, en sí misma, no constituye un EP, mientras que un equipo informático sí que puede constituir un EP en el país del comprador, siempre que sea propiedad de la empresa vendedora.
- b) la web alojada en un servidor, en sí misma, constituye un EP, mientras que un equipo informático nunca puede constituir un EP en el país del comprador, aunque sea propiedad de la empresa vendedora.
- c) la web alojada en un servidor, en sí misma, no constituye un EP ni tampoco un equipo informático situado en el país del comprador, aunque sea propiedad de la empresa vendedora.

5. La Directiva 2002/38/CE estableció, en relación con el IVA, que los servicios prestados por vía electrónica desde países de fuera de la UE a personas establecidas en el territorio de la UE, o bien a partir de este último territorio a destinatarios establecidos en terceros países...

- a) debían sujetarse a tributación en el lugar de residencia del prestador de los mismos.
- b) debían sujetarse a tributación en el lugar de residencia del destinatario de los mismos.
- c) debían quedar exentos de tributación.

6. A efectos del IVA, en un servicio prestado por vía electrónica cuyo importe sea superior a 10.000 euros, si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en otro Estado miembro de la UE y el prestador reside en el TAI...

- a) la operación se localiza en la sede de residencia del destinatario.
- b) la operación se localiza en la sede de residencia del prestador.
- c) la operación no se encuentra sujeta al impuesto.

7. A efectos del IVA, en un servicio prestado por vía electrónica cuyo importe sea superior a 10.000 euros, si el destinatario es un particular residente en otro Estado miembro de la UE y el prestador reside en el TAI...

- a) la operación se localiza en la sede de residencia del destinatario.
- b) la operación se localiza en la sede de residencia del prestador.
- c) la operación no se encuentra sujeta al impuesto.

8. En el régimen especial del comercio electrónico en el IVA, si el prestador del servicio consulta el VIES y el NIF a efectos de IVA comunicado por su cliente se encuentra en dicho sistema informático, y además el prestador no dispone de datos que pongan en entredicho la cualidad de sujeto pasivo de su cliente...

- a) se excluye la responsabilidad del prestador por la deuda que pudiese surgir.
- b) se excluye la responsabilidad del destinatario por la deuda que pudiese surgir.
- c) no se excluye la responsabilidad ni del prestador ni del destinatario por la deuda que pudiese surgir.

9. De acuerdo con la posición de la Comisión Europea y la Dirección General de Tributos (antes de la Directiva 2018/1713, de 6 de noviembre de 2018), el suministro de textos e información efectuado por vía electrónica...

- a) es una entrega de bienes a efectos del IVA que puede acogerse a un tipo de IVA reducido.
- b) es un servicio electrónico a efectos del IVA que puede acogerse a un tipo de IVA reducido.
- c) es un servicio electrónico a efectos del IVA que no puede acogerse a un tipo de IVA reducido.

10. Los recibos que cumplen la función de giro en sustitución de las letras de cambio...

- a) están sujetos al impuesto sobre actos jurídicos documentados.
- b) no están sujetos al impuesto sobre actos jurídicos documentados.
- c) están sujetos y exentos al impuesto sobre actos jurídicos documentados.

Solucionario

Casos prácticos

1. a) No se trata de rentas obtenidas en España. Puesto que estamos ante una compraventa internacional, se aplica el art. 7 del CDI hispano-francés, que somete los beneficios empresariales a tributación en el Estado de residencia del contribuyente, salvo que haya establecimiento permanente en el país de la fuente, cosa que no sucede en este caso. No existe obligación de retener por parte de la empresa española, puesto que la mencionada obligación solo existe en relación con las rentas sujetas a tributación en España (art. 31.1 LIRNR).

1. b) Tampoco se trata de rentas obtenidas en España. No tiene incidencia la digitalización del producto: no estamos ante un canon sino ante una compraventa. Por lo tanto, puesto que estamos ante una compraventa internacional, se aplica el art. 7 del CDI hispano-francés, que somete los beneficios empresariales a tributación en el Estado de residencia del contribuyente, salvo que haya establecimiento permanente en el país de la fuente, cosa que no sucede en este caso. No existe obligación de retener por parte de la empresa española, puesto que la mencionada obligación solo existe en relación con las rentas sujetas a tributación en España (art. 31.1 LIRNR).

1. c) Tampoco tiene incidencia la estandarización o no del programa de ordenador: no existe una transmisión de los derechos de explotación y no estamos ante un canon sino ante una compraventa. Por lo tanto, tampoco se trata de rentas obtenidas en España. Puesto que estamos ante una compraventa internacional, se aplica el art. 7 del CDI hispano-francés, que somete los beneficios empresariales a tributación en el Estado de residencia del contribuyente, salvo que haya establecimiento permanente en el país de la fuente, cosa que no sucede en este caso. No existe obligación de retener por parte de la empresa española, puesto que la mencionada obligación solo existe en relación con las rentas sujetas a tributación en España (art. 31.1 LIRNR).

1. d) Se trata de rendimientos sometidos al IRNR, en concepto de rentas obtenidas por un no residente sin mediación de establecimiento permanente. Puesto que estamos ante una transmisión de derechos de propiedad intelectual para su explotación comercial, se aplica el art. 12 del CDI hispano-francés (cánones), que somete este tipo de rentas a tributación compartida: se gravan en el Estado de residencia (Francia), pero también parcialmente en el Estado de la fuente (España). Según el CDI hispano-francés, el tipo impositivo es del 5%. Por lo tanto, la empresa española (pagadora del canon) tiene la obligación de retener, puesto que estamos ante rentas sujetas a tributación en España (art. 31.1 LIRNR). En este caso, el importe de la retención coincidirá con el importe del IRNR (art. 31.2 LIRNR). Sin embargo, la empresa francesa tiene derecho a declarar y pagar el IRNR. En tal caso, si se acredita esta circunstancia, no habrá obligación de retener (art. 31.4.c LIRNR).

1. e) El CDI hispano-norteamericano (art. 5) no contiene ninguna mención específica sobre el establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico. Se remite al concepto de "lugar fijo de negocios". En este caso, no hay ningún local en territorio español. Asimismo, hay que descartar el criterio del lugar indicado en la web, así como el nombre de dominio. Finalmente, y como criterio interpretativo, están los comentarios al art. 5 del modelo de CDI de la OCDE. Según los criterios de la OCDE, el contrato de *hosting* no determina un establecimiento permanente. Por lo tanto, si no existe EP, no estamos ante rentas obtenidas en España. Se trata de una compraventa internacional, y se aplica el art. 7 del CDI hispano-norteamericano, que somete los beneficios empresariales a tributación en el Estado de residencia del contribuyente, salvo que haya EP en el país de la fuente, cosa que no sucede en este caso. No existe obligación de retener por parte de la empresa española, puesto que la mencionada obligación solo existe en relación con las rentas sujetas a tributación en España (art. 31.1 LIRNR).

1. f) Aquí se plantea un problema sobre la eficacia jurídica de los comentarios al modelo de CDI de la OCDE. Los tribunales españoles pueden apartarse de los criterios interpretativos de la OCDE manifestados en unos comentarios a un modelo de convenio. Lo que realmente vincula a los tribunales españoles es la norma aplicable, en este caso, el CDI hispano-norteamericano. Sin embargo, si los tribunales españoles siguieran los criterios de la OCDE, en sus comentarios al art. 5 del modelo de CDI, la tributación sería la siguiente: en el caso de propiedad del servidor, se entiende que la empresa vendedora tiene un EP en el país de la compradora. En tal supuesto, según el art. 7 del CDI hispano-norteamericano, la renta se entiende obtenida en el país de la fuente (España). El EP norteamericano tiene que tributar por el IRNR con EP, que es prácticamente idéntico al IS español, con unas cuantías especialidades, que tiene que presentar en los mismos modelos y plazos que una empresa residente. Finalmente, la empresa española no tiene que efectuar ninguna retención, puesto que no se trata de una renta sometida a retención, según las normas del IS, concretamente de acuerdo con los arts. 56 y ss. RIS.

2. a) La adquisición de material informático (portátiles, impresoras, etc.) se califica como una adquisición intracomunitaria de bienes (art. 13 LIVA). La operación se localiza en España (art. 71 LIVA). Se produce la auto-repercusión del tributo. Por lo tanto, se aplica el tipo impositivo español y se ingresa en la Hacienda pública española. No tiene ninguna incidencia en el régimen tributario, en este caso, la circunstancia que la contratación de estos productos se haya realizado por vía telemática. Puesto que no se produce la digitalización del producto, no se plantean dudas en cuanto a la calificación de la operación como entrega de bienes o prestación de servicios.

2. b) La tributación de la adquisición en línea del programa Infodata 2.0 es la siguiente: el destinatario es sujeto pasivo residente en el TAI, el prestador es un no residente en el TAI, la localización es la sede del destinatario y en cuanto a la tributación, hay que aplicar el IVA del destinatario (art. 69.1.1.º LIVA). Se produce la inversión del sujeto pasivo (art. 84.1.2.º LIVA) y la auto-repercusión del tributo. Por lo tanto, se aplica el tipo impositivo español y se ingresa en la Hacienda pública española.

La tributación si el adquirente fuera un particular y el importe de la operación fuera superior a 10.000 euros es la siguiente: el destinatario es un particular residente en el TAI, el prestador es un residente en otro Estado miembro de la UE, la localización es la sede del destinatario y en cuanto a la tributación, hay que aplicar el IVA del destinatario (art. 70.1.4.º LIVA). Se aplica el tipo impositivo español y puede acogerse al régimen especial de la Unión.

2. c) La tributación de la adquisición del programa de gestión empresarial es la siguiente: el destinatario es un sujeto pasivo residente en el TAI, el prestador no es residente en el TAI, la localización es la sede del destinatario y en cuanto a la tributación, hay que aplicar el IVA del destinatario (art. 69.1.1.º LIVA). Se produce la inversión del sujeto pasivo (art. 84.1.2.º LIVA) y la auto-repercusión del tributo. Por lo tanto, se aplica el tipo impositivo español y se ingresa en la Hacienda pública española.

Por otra parte, la tributación de la adquisición del programa Infodata 3.0 es la siguiente: se trata de una prestación de servicios, ya que estamos ante una cesión de derechos de autor (art. 11.2.4.º LIVA), la localización es la sede del destinatario (art. 69.1.1.º LIVA). Se produce la inversión del sujeto pasivo (art. 84.1.2.º LIVA) y la auto-repercusión del tributo. Por lo tanto, se aplica el tipo impositivo español y se ingresa en la Hacienda pública española.

2. d) La tributación de la adquisición del programa en línea es la siguiente: el destinatario es un sujeto pasivo residente en el TAI, el prestador es un no residente en el TAI, la localización es la sede del destinatario y en cuanto a la tributación, hay que aplicar el IVA del destinatario (art. 69.1.1.º LIVA). Se produce la inversión del sujeto pasivo (art. 84.1.2.º LIVA) y la auto-repercusión del tributo. Por lo tanto, se aplica el tipo impositivo español y se ingresa en la Hacienda pública española.

En cuanto a la tributación de la adquisición del programa en DVD, es la siguiente: si el soporte es físico, pasa por aduana y se liquida el IVA español, en la modalidad de importación (art. 18 LIVA). No se puede aplicar la inversión del sujeto pasivo del art. 84.1.2.º LIVA porque no está prevista para la modalidad de importación, en la que es sujeto pasivo el importador, sea persona física o jurídica (art. 86 LIVA).

2. e) La tributación, si la adquisición se realizara por un particular español, sería la siguiente: el destinatario es un particular residente en el TAI, el prestador no es residente en la UE, la localización es la sede del destinatario y en cuanto a la tributación, hay que aplicar el IVA del destinatario (art. 70.1.4.º LIVA). Se aplica el régimen especial exterior de la Unión. La empresa norteamericana tiene que aplicar el tipo impositivo español y se ingresa en la Hacienda pública del país de identificación.

Ejercicios de autoevaluación

1. b
2. c
3. c
4. a
5. b
6. a
7. a

8. a

9. c

10. a