
Fiscalitat del comerç electrònic

PID_00269344

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

Temps mínim de dedicació recomanat: 5 hores



**Ana María Delgado García**

Doctora en Dret. Catedràtica de Dret Financer i Tributari. Universitat Oberta de Catalunya.

**Rafael Oliver Cuello**

Doctor en Dret. Catedràtic de Dret Financer i Tributari. ESERP Business & Law School.

L'encàrrec i la creació d'aquest recurs d'aprenentatge UOC han estat coordinats per la professora: Ana María Delgado García (2020)

Tercera edició: febrer 2020
Autoria: Ana María Delgado García, Rafael Oliver Cuello
Llicència CC BY-SA d'aquesta edició, FUOC, 2020
Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona
Realització editorial: FUOC



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-Compartir igual (BY-SA) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu modificar l'obra, reproduir-la, distribuir-la o comunicar-la públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), i sempre que l'obra derivada quedi subjecta a la mateixa llicència que el material original. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-sa/3.0/es/legalcode.ca>

Índex

Introducció	5
Objectius	6
1. La qualificació de les rendes obtingudes	7
1.1. Béns o drets que deriven de la propietat intel·lectual	7
1.2. Tractament tributari dels cànons	9
2. La determinació de la residència dels subjectes intervinents	13
2.1. Modalitats de subjecció al poder tributari dels estats	13
2.2. El criteri de la seu de direcció efectiva	14
3. L'aplicació del concepte d'establiment permanent	16
3.1. Les rendes obtingudes mitjançant un establiment permanent ...	16
3.2. L'establiment permanent en el comerç electrònic	17
4. Localització de les operacions comercials electròniques en l'IVA	20
4.1. Evolució legislativa	20
4.2. Contractació electrònica de béns materials	23
4.3. La localització dels serveis prestats per via electrònica	25
5. Règims especials de l'IVA en els serveis electrònics	30
5.1. Règim exterior de la Unió	32
5.2. Règim de la Unió	33
5.3. Obligacions d'informació i altres obligacions formals	35
6. Tipus impositius de l'IVA en els serveis prestats per via electrònica	37
6.1. L'aplicació del tipus superreduït	37
6.2. La tributació del llibre electrònic	38
7. La tributació dels pagaments electrònics	42
7.1. El gravamen del document electrònic	42
7.2. Fiscalitat dels diversos pagaments electrònics	43
8. Impost sobre determinats serveis digitals	46
Activitats	51
Exercicis d'autoavaluació	51

Solucionari.....	54
-------------------------	-----------

Introducció

El primer mòdul de l'assignatura de *Fiscalitat a Internet* es dedica a la fiscalitat del comerç electrònic, és a dir, al règim tributari de la contractació electrònica (imposició directa i indirecta) i del pagament electrònic.

Els tres primers apartats del mòdul tenen per objecte les qüestions relatives a la fiscalitat directa del comerç electrònic. D'aquesta manera, en primer lloc, s'analitzen els problemes de qualificació de les rendes obtingudes en el comerç electrònic, centrant l'atenció en la distinció entre el tractament atorgat als cànons i als beneficis empresarials. A continuació, s'examina una altra qüestió problemàtica: la determinació de la residència dels subjectes que intervenen en les operacions comercials electròniques. Aquí s'analitzen tant les modalitats de subjecció al poder tributari dels estats com, especialment, el criteri de la seu de direcció efectiva i els problemes que pot tenir aplicar-lo en l'àmbit del comerç electrònic. El tercer apartat dedicat a les qüestions de fiscalitat directa és el que es dedica a l'aplicació problemàtica del concepte d'*establiment permanent* en el comerç electrònic.

La fiscalitat indirecta de la contractació electrònica s'aborda en els tres apartats del mòdul següents. El quart apartat estudia la localització de les operacions comercials electròniques en l'IVA, i aborda tant l'evolució legislativa en aquesta matèria com la normativa vigent. Tot seguit, s'analitza el règim especial del comerç electrònic en l'IVA, és a dir, el que s'aplica en relació amb els serveis prestats per via electrònica. L'últim apartat té per objecte els tipus impositius de l'IVA en els serveis prestats per via electrònica, és a dir, la inaplicació polèmica del tipus superreduït de l'IVA al llibre electrònic.

El penúltim apartat del mòdul analitza la tributació dels pagaments electrònics, i dedica una atenció especial al gravamen del document electrònic en l'impost sobre actes jurídics documentats, i també a la fiscalitat dels diversos pagaments electrònics. Finalment, en l'últim apartat del mòdul s'estudia l'impost sobre determinats serveis digitals.

Objectius

Els principals objectius que s'assoliran mitjançant l'estudi d'aquesta matèria són els següents:

- 1.** Identificar els principals problemes de qualificació de les rendes obtingudes en la contractació electrònica, el règim fiscal dels béns o drets derivats de la propietat intel·lectual i el tractament tributari dels cànons en aquest àmbit.
- 2.** Reconèixer els criteris aplicables per a la determinació de la residència dels subjectes que intervenen en la contractació electrònica i les modalitats de subjecció al poder tributari dels estats.
- 3.** Entendre les peculiaritats i el problema entorn de l'aplicació del concepte d'*establiment permanent* en el comerç electrònic.
- 4.** Comprendre les diverses normes de localització de les operacions comercials electròniques en l'IVA, la seva evolució legislativa i la normativa vigent en aquesta matèria.
- 5.** Delimitar els drets i deures que comporta l'aplicació del règim especial del comerç electrònic en l'IVA, amb relació als serveis prestats per via electrònica.
- 6.** Dominar les normes i els criteris interpretatius relatius als tipus impositius de l'IVA en els serveis prestats per via electrònica, especialment amb relació a la inaplicació del tipus superreduït de l'IVA al llibre electrònic.
- 7.** Comprendre la regulació tributària referent als pagaments electrònics, al gravamen del document electrònic i a la fiscalitat dels diversos pagaments electrònics, a més de l'impost sobre determinats serveis digitals.

1. La qualificació de les rendes obtingudes

Cal diferenciar els problemes tributaris que es poden donar quan l'objecte de la contractació per via telemàtica són béns o serveis que no s'adquireixen o es presten per la Xarxa (**subministraments fora de línia o *off line***), dels que es poden donar quan l'objecte de la contractació són béns o serveis que circulen per la Xarxa i s'adquireixen a la Xarxa (**subministraments en línia o *on line***).

Justificació de la diferenciació

La raó d'aquesta diferenciació és que, en el primer cas, ens trobem, en la majoria de les ocasions, davant béns o serveis que no es deriven de la propietat intel·lectual. Es tracta, fonamentalment, de la contractació de béns materials, que es transporten pels mitjans convencionals des del lloc on es troba el proveïdor fins al de l'adquirent. O bé es tracta de la prestació d'algun servei professional, en sentit estricte, contractat a la Xarxa. En canvi, en el segon cas esmentat (béns o serveis que circulen per la Xarxa i que s'hi adquireixen), som sempre davant de béns o drets derivats de la propietat intel·lectual.

1.1. Béns o drets que deriven de la propietat intel·lectual

Els problemes de més entitat, que obliguen a efectuar una tasca interpretativa i de qualificació considerable, es produeixen en els **subministraments en línia**, perquè és en aquest camp que les TIC han originat les novetats més rellevants: la utilització de la via telemàtica per a transportar les mercaderies, és a dir, per a transmetre els béns o serveis directament des del proveïdor fins a l'adquirent, gràcies a la possibilitat de digitalitzar uns productes o serveis determinats. En canvi, en la contractació electrònica en què no es dona aquesta circumstància (**subministraments fora de línia**), les solucions tributàries resulten menys complicades d'aplicar i no és necessari efectuar operacions de qualificació complexes.

Béns o drets derivats de la propietat intel·lectual

No obstant això, s'ha d'advertir que també l'objecte de la contractació de subministraments fora de línia pot consistir en béns o drets derivats de la propietat intel·lectual. Per exemple, l'adquisició en un web d'un programa d'ordinador contingut en un CD-ROM i no mitjançant la descàrrega de la informació a l'ordinador de l'adquirent. Ara bé, el que és habitual en l'àmbit del comerç electrònic és que, quan som davant de béns o drets derivats de la propietat intel·lectual (programes d'ordinador, obres literàries o musicals, etc.), la transmissió es faci telemàticament entre els ordinadors del proveïdor i de l'adquirent.

La venda de **béns materials** per Internet no planteja problemes greus des del punt de vista de l'àmbit objectiu de la contractació electrònica, per la qual cosa es refereix a la imposició directa. Es tracta, en definitiva, d'aplicar a les rendes obtingudes la normativa general de l'IS, de l'IRPF o de l'IRNR, que grava els beneficis de les vendes fetes o els serveis prestats.

Lectura recomanada

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

Inexistència de problemes de qualificació de les rendes

És a dir, en aquest cas no es plantegen problemes de qualificació de les rendes obtingudes: és clar que no ens trobem davant béns o drets derivats de la propietat intel·lectual i, per tant, no hi ha raó per a qüestionar-nos si ens trobem o no davant cessions d'ús, que donen lloc a cànon. Tret que l'objecte de la contractació electrònica estigui constituït per béns o drets derivats de la propietat intel·lectual que no es transmetin per la Xarxa. En aquest cas, cal tenir en compte el règim aplicable a la contractació electrònica de béns i serveis que circulen per la Xarxa.

Es pot concloure que, en aquest tipus de contractes de subministraments fora de línia, és nul·la la incidència de la utilització de la via telemàtica, des del punt de vista de l'àmbit objectiu de la contractació electrònica. És a dir, pel que fa a aquest aspecte objectiu, per a la conclusió d'aquests contractes resulta indiferent la utilització del suport tradicional de paper o bé de la via telemàtica.

Exemple

Una empresa espanyola adquireix, al web d'una empresa alemanya, material informàtic (pantalles, impressores, etc.), que es transporta pels mètodes convencionals.

No es tracta de rendes obtingudes a Espanya. Atès que som davant una compravenda internacional, s'aplica l'art. 7 del conveni per a evitar la doble imposició hispanoalemany, que sotmet els beneficis empresarials a tributació a l'estat de residència del contribuent, tret que hi hagi un establiment permanent (EP) al país de la font de la renda, cosa que no ocorre en aquest cas.

No succeeix el mateix amb els **subministraments en línia**. Un dels problemes tributaris més importants amb relació al comerç electrònic té a veure amb la qualificació de les rendes obtingudes quan es produeix la transmissió del bé o servei per la Xarxa, és a dir, quan aquests béns i serveis circulen per la Xarxa.

En aquest cas, les condicions d'adquisició del producte digitalitzat poden consistir o bé en l'adquisició d'un dret d'explotació de la propietat intel·lectual del producte (que, a efectes fiscals, es denomina **cessió d'ús**), o bé en l'adquisició d'un simple dret d'ús (que implica una **compravenda** de productes en suport electrònic). Les conseqüències tributàries de la diferent qualificació d'aquestes rendes són molt rellevants quan el comerç electrònic es fa entre subjectes residents en diferents estats sense mediació d'EP.

Conseqüències tributàries de la qualificació de les rendes

Si s'entén que es tracta d'una cessió d'ús, es genera un cànon que, segons l'art. 13.1.f.3 LIRNR, es considera renda obtinguda a Espanya i, per tant, subjecta a tributació al nostre territori. Com veurem més endavant, si hi ha conveni per a evitar la doble imposició aplicable, el mètode que cal seguir és el de tributació compartida entre l'estat de residència i el de la font.

Si, per contra, s'entén que les rendes que s'abonen als no residents deriven de la realització de compravendes mercantils internacionals, es consideren rendes no obtingudes en territori espanyol, en virtut de l'art. 13.2.a LIRNR i, en conseqüència, no subjectes a tributació a Espanya. Igualment, els CDI estableixen la tributació al país de residència del venedor.

Lectura recomanada

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

Per tant, la qualificació tributària de les rendes procedents de la transmissió de la propietat de programes d'ordinador requereix la revisió de cada contracte per tal de distingir la cessió del mer ús del programa dels supòsits en què es transmeten els drets de la propietat intel·lectual que té. En el primer cas, amb la cessió del mer ús té lloc una **compravenda** l'objecte de la qual és adquirir un producte constituït pel suport i el dret a usar-lo amb les úniques limitacions imposades per la llei. I només en el segon cas es produeix la transmissió de la propietat dels drets de l'explotació, dels drets de la propietat intel·lectual, que genera un **cànon**.

Transmissió parcial de drets

El concepte de *cànon* sempre es refereix a la transmissió parcial de drets d'autor (l'autor conserva la propietat del dret i en cedeix una part), ja que la transmissió plena d'aquests drets es qualifica com a benefici empresarial.

La noció de cànon

La transacció que genera cànon ha de consistir en la cessió de l'ús d'un bé o un dret (no immobiliari). Davant la falta d'una definició del terme *cànon* en la normativa interna, cal recórrer als convenis de doble imposició per a extreure'n la definició: és a dir, es consideren cànon els rendiments derivats de la cessió o l'arrendament de béns mòbils (especialment, béns d'equipament empresarial), els drets de propietat intel·lectual o industrial, els intangibles similars no protegits registralment (les tècniques operatives o saber fer), i també altres béns o drets, els negocis, les mines i fins i tot la denominada *assistència tècnica*.

1.2. Tractament tributari dels cànon

El tractament tributari dels cànon és senzill: **si Espanya no té signat un CDI¹** amb el país del no resident, tributen a Espanya al tipus general previst del 24%. En cas que el contribuïent sigui resident en un país amb el qual **Espanya tingui subscript un CDI**, cal cenyir-se al que disposi, ja que la tributació és sempre inferior a l'esmentada anteriorment.

⁽¹⁾Art. 25.1.a LIRNR.

Els problemes de qualificació tributària de les rendes obtingudes per la comercialització dels béns derivats de la propietat intel·lectual, fonamentalment els programes d'ordinador, es donen en l'àmbit del comerç internacional. La **tendència comparada** és l'eliminació de la tributació dels cànon en origen, això és, a l'estat de la font o de la seva generació. La posició dominant entre els estats membres de l'OCDE consisteix a excloure de l'àrea dels cànon les rendes derivades de la transmissió, no ja plena (cosa que és evident), sinó també parcial, dels drets.

L'art. 12 del model de CDI de l'OCDE

L'art. 12.1 del model de conveni per a evitar la doble imposició (MCDI) de l'OCDE estableix el criteri general d'exempció, a l'estat de la font, del pagament dels cànon. És a dir, estableix com a norma general la tributació a l'estat de residència del venedor, encara que permet, excepcionalment, que els estats signataris gravin parcialment els cànon a l'estat de la font. Molts CDI, desmarcant-se d'aquest principi general, estableixen el règim de tributació compartida, amb reconeixement d'un dret de gravamen limitat a l'estat de la font. Així ho ha fet Espanya en la negociació dels seus tractats, moguda per la necessitat de salvaguardar els seus interessos en ser un país importador net de tecnologia.

Cap dels convenis per a evitar la doble imposició en matèria de renda i patrimoni subscrits per Espanya, ni cap dels acords internacionals no específicament fiscals, no inclou disposicions específiques sobre comerç electrònic. Excepte els tractats amb Bulgària i Hongria, tots els CDI subscrits per Espanya reconeixen el dret de **gravamen a l'estat de la font**. Igual que en el cas de dividends i interessos, tractant-se de cànons, l'aplicació del règim de tributació compartida implica que la imposició a l'estat de la font s'arbitra com un màxim d'imposició, i no com un tipus de gravamen en si mateix. Aquest límit d'imposició no pot ser excedit, encara que cal aplicar-hi un tipus inferior. Els tipus aplicables en els convenis vigents subscrits per Espanya van des del 5% fins al 20%, encara que la mitjana gira entorn del 10%.

Reserves al model de CDI de l'OCDE

Espanya, com altres països deficitaris en tecnologia, manté unes reserves expresses al model de conveni de l'OCDE per a evitar la doble imposició amb vista a preservar la seva sobirania fiscal parcial sobre aquestes rendes obtingudes per no residents. És a dir, en el moment de signar un CDI amb un altre estat, Espanya es reserva el dret de gravar els cànons en la font.

Davant la falta de normes específiques sobre comerç electrònic en els CDI signats per Espanya, resulta interessant conèixer la interpretació de l'OCDE en els **comentaris al model de conveni**, sense oblidar que no som davant una norma directament aplicable, sinó davant una opinió rellevant que pot ser tinguda en compte per l'interpret. En la Conferència Ministerial de l'OCDE que va tenir lloc a Ottawa el 1998, es van redactar novament els comentaris del número 12 al 17 a l'art. 12 del model de conveni de doble imposició de l'OCDE. La nova redacció omet les referències polèmiques a l'"ús personal o comercial" i pretén aclarir la línia divisòria entre l'"adquisició parcial de drets" de propietat intel·lectual (cànons) i l'adquisició d'una còpia del programa d'ordinador (benefici empresarial per compravenda internacional).

Comentaris al model de CDI de l'OCDE

Segons aquests comentaris, ens trobem davant cànons quan l'adquisició del programa implica obtenir el dret a "usar" els drets de propietat intel·lectual de caràcter econòmic, de manera que el cedent en manté la propietat.

Per tant, quan s'adquireix el dret o la llicència per a reproduir i distribuir programari, o bé per a modificar-lo i exhibir-lo públicament, s'està pagant per "usar" drets de propietat intel·lectual i, en conseqüència, som davant cànons. Serem també davant cànons quan el que es transmeti al comprador sigui informació sobre llenguatges de programació que es pugui equiparar al saber fer. En aquests casos, el que s'està retribuïnt realment és el dret a utilitzar informació relativa a l'experiència de caràcter industrial, comercial o científica, que té un tractament similar a les transferències de tecnologia.

En canvi, quan l'objecte de la cessió consisteix en l'ús d'un programa d'ordinador sense cap intenció de comercialització del programa, situació força freqüent que es produeix a partir de la mera adquisició d'una còpia, ja sigui en format físic o mitjançant la descàrrega en línia del producte, ens trobarem davant una compravenda, que genera beneficis empresarials per al venedor.

Per tant, per analitzar si una renda d'aquestes característiques és un cànon, el criteri principal que segueix l'OCDE és determinar el motiu essencial pel qual s'efectua el pagament (paràgrafs 17.1 a 17.4 dels Comentaris a l'art. 12). Per a això l'OCDE distingeix entre el bé tangible (producte digital: programari, imatges, sons o textos) i l'intangible (dret d'autor sobre el producte digital). En el Model OCDE només dona lloc a cànons la cessió d'ús de l'intangible, és a dir, del dret d'autor sobre un determinat bé.

Lectura recomanada

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

Exemple

Una empresa espanyola adquireix, al web d'una empresa nord-americana, un programa d'ordinador per gestionar el seu magatzem, en format digitalitzat, que es descarrega per Internet.

No es tracta de rendes obtingudes a Espanya. No té incidència la digitalització del producte: no som davant una transmissió d'un dret d'explotació de la propietat intel·lectual (cànon), sinó davant una compravenda internacional (benefici empresarial). Per això, s'hi aplica l'art. 7 del CDI hispanonord-americà, que sotmet els beneficis empresarials a tributació a l'estat de residència del contribuent, tret que hi hagi un EP al país de la font, circumstància que no es dona en aquest supòsit.

Finalment, també pot ser útil el document de l'OCDE "Caracterització de les transaccions en el comerç electrònic", d'1 de febrer de 2001, en el qual s'analitzen diverses categories (un total de vint-i-vuit categories) referides a transaccions típiques del comerç electrònic. La immensa majoria d'aquestes transaccions es qualifiquen com a beneficis empresarials i cauen, per tant, sota l'òrbita de l'art. 7 del model de CDI, que implica la tributació a l'estat de residència del prestador de serveis o venedor, tret que disposi d'un EP a l'estat de la font.

Document de l'OCDE d'1 de febrer de 2001

Les categories de transaccions electròniques que es qualifiquen com a beneficis empresarials (art. 7 del model de CDI) són les següents:

- Adquisició electrònica de productes tangibles (és a dir, béns que no circulen per la Xarxa o subministraments fora de línia).
- Adquisició electrònica de productes digitals (és a dir, béns que circulen per la Xarxa o subministraments en línia).
- Actualitzacions i millores (*updates and addons*) de productes digitals.
- Llicències temporals de programari.
- Programari d'un sol ús.
- Allotjament (*application hosting*) en una llicència separada o en un contracte conjunt. En aquest tipus de contractes, el client adquireix el dret a accedir a un o més programes de programari *house*.
- Proveïdor de serveis ASP (*application service provider*) o pagaments de llicència ASP. Posen a la disposició del client l'accés a un programari memoritzat, que no pot copiar ni usar per a finalitats diferents de les estipulades en el contracte.
- Allotjament d'un web (*hosting*). El proveïdor ofereix espai al seu ordinador perquè el client hi pugui fixar el seu web.
- Manteniment de programari.
- Emmagatzematge d'informació (*data warehousing*). El proveïdor facilita al client espai en un servidor per memoritzar informació.
- Suport tècnic en línia.
- Accés a informació en bases de dades (*data retrieval*).
- Enviament d'informació exclusiva.
- Publicitat.
- Accés electrònic a una assessoria professional.
- Enviament periòdic d'informació.

- Portals d'un centre comercial virtual (*on line shopping portals*).
- Subhastes a la Xarxa (*on line auctions*).
- Comissions per trànsit comercial inferit.
- Difusió de contingut audiovisual en webs.
- Tarifes per a l'exhibició de continguts (*carriage fees*).
- Subscripció a un web per a descàrregues en xarxa.

Únicament es qualifiquen com a cànons i, per tant, impliquen l'aplicació de l'art. 12 del model de CDI, els casos següents:

- Adquisició electrònica de l'explotació econòmica dels drets d'autor, en la qual el client es descarrega directament el producte.
- Informació tècnica. En aquests casos, el client adquireix informació tècnica no divulgada sobre un producte o un procés de fabricació. En realitat, es tracta del pagament d'un saber fer.
- Subscripció a webs interactius. Aquí convé distingir dos tipus de transaccions: la quota de subscripció constitueix el pagament d'un servei (art. 7 MCDI), però el pagament del proveïdor al propietari, dels drets d'autor dels continguts oferts, constitueix evidentment un cànon (art. 12 MCDI).
- Adquisició de continguts. Constitueix el pagament de drets parcials de propietat intel·lectual (art. 12 MCDI). No obstant això, si l'adquisició dels drets d'autor és plena, es qualifica com un benefici empresarial (art. 7 MCDI).

Exemple

Una empresa espanyola adquireix, al web d'una empresa francesa, l'última versió d'una base de dades per a la seva comercialització a Espanya. Igualment, la descarrega per Internet.

Es tracta de rendiments sotmesos a l'IRNR, en concepte de rendes obtingudes per un no resident sense mediació d'EP. Atès que som davant una transmissió de drets de propietat intel·lectual per a la seva explotació comercial, s'aplica l'art. 12 del CDI hispanofrancès (cànons), que sotmet aquest tipus de rendes a tributació compartida: es graven a l'estat de residència (França), però també parcialment a l'estat de la font (Espanya). Segons el CDI hispanofrancès, el tipus impositiu és del 5%.

2. La determinació de la residència dels subjectes intervinents

2.1. Modalitats de subjecció al poder tributari dels estats

Els ordenaments positius solen reconèixer dues possibles modalitats de vinculació de la riquesa al poder tributari dels estats: la subjecció personal (territori de **residència efectiva**), basada en circumstàncies que relacionen el titular de la riquesa amb l'estat, i la subjecció territorial (territori de la **font de la renda**), basada en la connexió d'aquesta riquesa amb el territori de l'estat.

Lectura recomanada

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

El criteri de la territorialitat

En realitat, els principis de residència efectiva i territorialitat no són conceptes contraposats, ja que el criteri de residència, lluny de ser diferent del de territorialitat, és una manifestació seva. Els criteris de subjecció personal, en sentit estricte, són els que es vinculen amb alguna circumstància de la persona, com, per exemple, la nacionalitat. No obstant això, aquest criteri de nacionalitat està reservat en el dret modern a les normes referents a la condició de les persones i és estrany a les exigències del dret tributari, segons les quals el repartiment de les càrregues derivades de les despeses públiques s'ha d'establir en funció del seu presumible gaudi, sense accepció de persones.

Per aquesta raó, segons el principi de generalitat establert en l'art. 31 de la Constitució espanyola (CE), "tothom" ha de contribuir al sosteniment de les càrregues públiques. Per tant, el deure contribuir afecta no sols els nacionals, sinó també els no nacionals. De manera que és el criteri de territorialitat (en sentit ampli) el que decideix la llei aplicable. Aquest criteri preval en el cas de les lleis penals, les de policia i les de seguretat pública, i també en el cas de les lleis tributàries. Tot i que alguns pocs països (com, per exemple, els Estats Units) continuen utilitzant el criteri de nacionalitat a l'hora de determinar l'àmbit espacial d'aplicació de les normes tributàries.

El conflicte més important i freqüent de **dobla imposició internacional** és el que provoca la concurrència dels criteris de subjecció personal (territori de residència efectiva) i territorialitat (territori de la font de la renda). La utilització combinada dels dos criteris pot produir la subjecció d'un mateix contribuent, per una mateixa renda, al poder tributari de dos o, eventualment, més estats.

Sens dubte, la **residència** és l'element de vinculació entre l'estat i el contribuent utilitzat més comunament pels ordenaments tributaris. La residència fiscal en un estat determinat es refereix, en el cas de les persones físiques, a la permanència temporal al seu territori, al centre d'interessos econòmics o a la llar familiar. I, en el cas de les persones jurídiques, al domicili social o a la seu de direcció efectiva, entre altres circumstàncies.

Primacia del criteri de l'estat de residència sobre l'estat de la font

El consens majoritàriament assolit en el seu moment en el si de les organitzacions internacionals, especialment en l'OCDE, estableix com a principi general la primacia del criteri personal de subjecció i, en conseqüència, la preferència de l'estat de residència sobre

l'estat de la font. Des d'aquesta perspectiva, la tècnica jurídica dels convenis de doble imposició consisteix, essencialment, en el fet que, sobre la base de la primacia de l'estat de residència, el conveni va establir en quins supòsits l'estat de la font pot sotmetre a gravamen les rendes obtingudes al seu territori per residents d'aquell estat.

No obstant això, com posa de manifest certa doctrina, s'ha iniciat en els nostres dies un procés de crisi o revisió de la configuració actual dels criteris de subjecció al poder tributari estatal. Segons aquesta opinió, la deslocalització física de les transaccions que provoca el comerç electrònic planteja l'exigència de revisar els postulats tradicionals de la tributació internacional i, en alguns casos, obertament la implantació d'un sistema basat en el principi de territorialitat (en sentit estricte). De manera que es postula que l'única via possible per a continuar gravant la renda empresarial corresponent és recórrer a criteris de territorialitat, com la residència del pagador. Fins i tot certs autors pronostiquen la substitució del principi de residència pel sistema de font territorial en el futur dels sistemes fiscals.

En la **contractació electrònica**, els conflictes rellevants sorgeixen quan les residències fiscals dels subjectes intervinents corresponen a estats diferents; especialment, quan les persones jurídiques són considerades per la normativa interna de cada estat residents d'ambdós estats. En aquests casos, sorgeixen problemes de localització dels subjectes intervinents en el comerç electrònic i es creen dubtes, sobretot sobre l'element que permeti determinar la residència del proveïdor o subministrador.

2.2. El criteri de la seu de direcció efectiva

Els CDI signats per Espanya fan servir preferentment el criteri de **seu de direcció efectiva** en els casos en què la normativa interna d'ambdós estats considera residents en els dos les persones jurídiques.

No obstant això, amb les tecnologies telemàtiques és possible que una seu d'una direcció efectiva se situï simultàniament en diferents llocs del planeta, si a l'efecte d'aquesta seu es té en compte el **lloc de reunió del consell d'administració** i aquesta té lloc per mitjà d'una videoconferència. Ara bé, es pot argumentar en contra que potser la "revolució" no ho és tant, ja que el que se soluciona avui en l'àmbit del comerç electrònic mitjançant una videoconferència, es resolia anteriorment mitjançant una trucada de telèfon.

D'altra banda, tampoc no és fiable guiar-se, a l'hora de localitzar els subjectes intervinents en una contractació electrònica, pel criteri del **lloc indicat en el web** com a residència de l'entitat proveïdora, ja que pot ser fàcilment manipulable per les entitats que el situïn al país on el CDI que resulti aplicable limiti en major mesura la potestat tributària de l'estat de la font.

Així mateix, cal esmentar les complicacions per a conèixer qui hi ha darrere d'un web i on es troba localitzat físicament, ja que els **noms de domini** que tenen els proveïdors a Internet no es corresponen necessàriament amb una ubicació física coneguda.

A més, no sols hi ha problemes per a localitzar la residència del venedor o proveïdor que utilitza la Xarxa per a transmetre béns o serveis, sinó que també són destacables els que es produeixen per localitzar l'adquirent d'aquests béns o serveis, tenint en compte les possibilitats d'**anonimat dels usuaris d'Internet**, que faciliten l'ús de la Xarxa com a mitjà per a desenvolupar activitats extraterritorials que generin rendes difícilment imposables per la dificultat d'imputar-les als seus subjectes tributaris.

3. L'aplicació del concepte d'establiment permanent

3.1. Les rendes obtingudes mitjançant un establiment permanent

L'EP és l'explotació econòmica vinculada al territori d'un estat (estat de la font), però jurídicament no autònoma i dependent d'una persona o entitat resident en un altre estat (estat de residència).

L'EP constitueix un ens autònom a l'efecte d'imposició a l'estat de la font (principi de tributació separada), i aquesta condició de centre independent d'imputació de rendes fa que aquest estat globalitzi a l'establiment les rendes obtingudes per aquest al seu territori, de manera que configura una modalitat de subjecció específica, més semblant en el seu abast a l'obligació personal. Aquest és el fenomen conegut com a *personalització de l'EP*.

Supòsits d'EP

La tributació dels no residents a Espanya varia notablement en funció de l'existència o no d'un EP en territori espanyol, per la qual cosa el seu concepte té una transcendència especial. Es considera que el no resident actua a Espanya mitjançant un EP:

- 1) Quan el no resident disposa a Espanya, per qualsevol títol i de manera continuada o habitual, d'instal·lacions o llocs de treball de qualsevol índole en els quals duu a terme tota o part de la seva activitat.
- 2) Quan actua a Espanya per mitjà d'un agent autoritzat per contractar en nom i per compte de la persona o entitat no resident, sempre que exerceixi amb habitualitat aquests poders.

Les **rendes obtingudes mitjançant un EP** a Espanya tributen per la totalitat de la renda imputable a aquest establiment, sigui quin sigui el lloc on s'obtinguin. La base imposable de l'EP es determina d'acord amb les disposicions del règim general de la Llei de l'impost de societats i és aplicable el règim de compensació de bases imposables negatives, amb algunes especialitats.

En canvi, les **rendes obtingudes sense mediació d'EP** han de tributar de manera separada per cada meritació total o parcial de la renda sotmesa a gravamen. La tributació ha de ser operació per operació, per la qual cosa no és possible compensar entre guanys i pèrdues patrimonials. Amb caràcter general, la base imposable està constituïda per la quantia íntegra reportada, és a dir, sense deducció de cap despesa.

La determinació de l'existència o no d'un EP té una transcendència especial en les operacions de **comerç electrònic**, ja que els CDI signats per Espanya (d'acord amb el model de conveni per a evitar la doble imposició de l'OCDE, en

l'art. 7) estableixen que els beneficis empresarials només poden ser sotmesos a imposició al país de residència del contribuent, tret que siguin obtinguts per mitjà d'un EP, en aquest cas es graven al país de la font de la renda.

El concepte d'EP requereix normalment que hi hagi un **lloc fix de negocis**² i la seva finalitat no és més que permetre a l'estat de la font sotmetre a imposició les rendes generades per aquest lloc fix de treball. Aquest concepte, que es basa en la presència física al país on s'exerceix l'activitat econòmica, està en escac a causa de les possibilitats d'operar en un altre país que ofereixen les noves tecnologies.

⁽²⁾Art. 13.1.a LIRNR.

L'EP en el model de CDI de l'OCDE

L'art. 5 del model de conveni de l'OCDE disposa, en l'apartat 1r., que "als efectes d'aquest conveni, l'expressió *establiment permanent* significa un lloc fix de negocis, mitjançant el qual una empresa duu a terme tota o part de la seva activitat".

Una lectura detinguda de l'art. 5 del model de conveni de l'OCDE, en vista dels seus comentaris, tendria a excloure del seu àmbit la mera instal·lació d'aparells electrònics, sense una presència física que pugui representar, per si mateixa, un element constitutiu d'EP.

3.2. L'establiment permanent en el comerç electrònic

Resulta particularment interessant analitzar si el **web instal·lat en un servidor** situat al país del client pot ser constitutiu o no d'EP. L'estat de la font podria tractar de sotmetre a imposició la renda obtinguda partint de la base que, o bé el web constitueix "un lloc fix de negocis", o bé aquest web que accepta encàrrecs de clients equival a un agent de caràcter dependent l'activitat habitual del qual consisteix a tancar contractes per compte del seu comitent.

No obstant això, és difícil, al nostre entendre, considerar un servidor o el web d'un venedor incorporat en un servidor localitzat al país del comprador, un EP, perquè es configura com "un lloc fix de negocis". El servidor únicament està possibilitant que l'empresa estableixi una connexió a Internet, i fa aquest servei per a l'empresa del venedor (a més de facilitar les activitats comercials d'altres clients, i no sols d'aquesta empresa) sense tenir cap control sobre les transaccions que aquesta duu a terme mitjançant aquest servidor.

Una altra qüestió debatuda és si es considera que el mateix **proveïdor de serveis d'Internet** té un EP en un altre país degut a l'accés a la Xarxa que té en aquest país. Sembla difícil, igualment per les mateixes raons, sostenir l'existència d'un EP en aquest cas. Ara bé, si a l'altre país hi ha personal la finalitat del qual és atreure clients que es connectin per mitjà d'aquest accés, podria resultar més fàcil qualificar-lo com a EP.

I, pel que fa a si es pot considerar un servidor o el web d'un venedor incorporat en un servidor localitzat al país del comprador un EP, perquè es configura com un **agent** que actua per compte d'una empresa i té i exerceix habitualment en un altre estat poders que li donen facultats per concloure contractes en nom d'aquesta empresa, cal assenyalar que a Internet, aparentment, no hi ha agents, ja que els contractes es tanquen entre l'empresa i el client per via telemàtica. D'altra banda, convé subratllar que el model de conveni de l'OCDE parla de *persona* a l'hora de definir l'agent, per la qual cosa, en principi i d'acord amb una interpretació estricta, no és possible que un equip informàtic *per se* constitueixi un EP.

En l'informe de l'OCDE "**Aclariment en l'aplicació de la definició d'establiment permanent en el comerç electrònic: canvis en els comentaris a l'art. 5 del model de conveni per a evitar la doble imposició**" (22 de desembre de 2000), s'afegeixen els paràgrafs 42.1 a 42.10 immediatament després del paràgraf 42 dels comentaris a l'art. 5 del model de CDI, sota la rúbrica "Comerç electrònic".

Segons aquests nous comentaris, "s'ha de distingir entre un equip informàtic, que es pot constituir en un lloc determinat com un establiment permanent sota certes circumstàncies, i les dades i el programari utilitzats o emmagatzemats en aquest equip".

D'acord amb aquesta interpretació, el **web allotjat en un servidor**, en si mateix, no constitueix un EP, ja que s'enquadra en el segon cas, mentre que un equip informàtic (per exemple, un **servidor**) sí que pot constituir un EP al país del comprador, sempre que sigui propietat de l'empresa venedora. No obstant això, el mer allotjament (*hosting*) en un servidor d'un proveïdor de serveis d'Internet o *Internet service provider* (ISP) no es considera EP.

Exemple

Una empresa espanyola adquireix per Internet un programa d'ordinador que es descarrega des del web d'una empresa nord-americana. L'empresa nord-americana contracta una empresa de serveis d'Internet espanyola per allotjar-hi el web. No obstant això, no té cap local en territori espanyol.

El CDI hispanonord-americà (art. 5) no conté cap esment específic sobre l'EP en l'àmbit del comerç electrònic. Remet al concepte de *lloc fix de negocis*. Com a criteri interpretatiu, cal recórrer als comentaris a l'art. 5 del model de CDI de l'OCDE. Segons els criteris de l'OCDE, el contracte d'allotjament no determina un EP. Per tant, si no hi ha EP, no som davant rendes obtingudes a Espanya. Es tracta d'una compravenda internacional i s'hi aplica l'art. 7 del CDI hispanonord-americà, que sotmet els beneficis empresarials a tributació a l'estat de residència del contribuïent.

Els comentaris a l'art. 5 del model CDI es decanten per la irrellevància de la **intervenció humana** en aquests equips informàtics per a esbrinar si som o no en presència d'un EP, de manera que aquestes operacions s'assimilen a determinades activitats automàtiques en les quals tampoc no constitueix un requisit la intervenció humana.

Anàlisi cas per cas

Els nous comentaris a l'art. 5 del model CDI deixen clara la necessitat d'analitzar cas per cas si les operacions de les empreses es fan íntegrament o parcialment en un servidor determinat.

No es considera que hi hagi EP quan l'activitat que es desenvolupa mitjançant l'equip informàtic és merament **preparatòria o auxiliar**. I sempre que aquesta activitat no sigui la principal de l'empresa. Per exemple, enllaços (*links*), publicitat, disposició d'informació per servidors mirall (*mirror servers*), estudis de mercat o subministrament d'informació. D'altra banda, s'assenyala que l'empresa proveïdora de serveis d'Internet (ISP) en si mateixa no constitueix, per regla general, un EP de l'empresa que té el web, ja que la primera no té autoritat per a concloure contractes en nom seu. En definitiva, no es pot entendre que en sigui un agent.

La interpretació de l'administració tributària espanyola

No obstant això, no hem d'oblidar que Espanya s'ha reservat el dret a aplicar aquests comentaris fins que l'OCDE arribi a conclusions definitives. De fet, les autoritats espanyoles ja han considerat que una empresa té un EP pel simple fet de vendre els seus productes des d'una pàgina web el manteniment de la qual es realitza des del nostre país (RTEAC 15 març 2012, cas Dell). Aquest plantejament va més enllà de la postura mantinguda per l'OCDE, en virtut de la qual és el poder de disposició sobre un servidor el que determina l'existència d'un EP, mentre que una pàgina web no pot tenir per ella mateixa tal consideració.

4. Localització de les operacions comercials electròniques en l'IVA

4.1. Evolució legislativa

Les disposicions contingudes en la Directiva 77/388/CEE del Consell, de 17 de maig de 1977, amb relació al lloc de realització del fet imposable en el comerç electrònic impedièren gravar de manera adequada els serveis prestats per via electrònica que eren consumits al territori de la UE, cosa que provocava una sèrie de **distorsions de la lliure competència** que s'originaven en aquest àmbit comercial. Aquestes disposicions produïen resultats discriminatoris, ja que els serveis facilitats per mitjans electrònics des del territori de la UE quedaven sempre subjectes a l'IVA, amb independència del lloc de consum. En canvi, no hi estaven subjectes els serveis subministrats pels operadors que actuaven des de països de fora de la UE, encara que fossin consumits dins de la UE.

Per tant, per a aconseguir un bon funcionament del mercat interior i l'eliminació de les distorsions assenyalades, va caldre garantir que els serveis prestats per via electrònica quedessin sotmesos a tributació a la UE sempre que fossin prestats amb caràcter oneros i fossin consumits per clients residents al territori de la UE. Igualment, calia establir que no quedessin subjectes a imposició els serveis que fossin consumits fora del territori de la UE. Per a això, calia actualitzar les **regles relatives al lloc de realització del fet imposable** en els serveis prestats per via telemàtica.

A aquests efectes, es va aprovar la **Directiva 2002/38/CE** del Consell, de 7 de maig de 2002, per la qual es modificava la directiva 77/388/CEE. D'acord amb el principi de tributació en destinació, la Directiva 2002/38/CE va establir que els serveis prestats per via electrònica des de països de fora de la UE a persones establertes al territori de la UE, o bé a partir d'aquest últim territori a destinataris establerts en tercers països, s'havien de subjectar a tributació al lloc de residència del destinatari.

La Directiva 2002/38/CE

D'aquesta manera, l'art. 1 de la Directiva 2002/38/CE va introduir criteris de localització nous en l'art. 9 de la Directiva 77/388/CEE, per a determinades prestacions de serveis fetes per via electrònica. Així, si el prestador del servei era un empresari o professional establert al territori de la UE i el destinatari era un altre subjecte passiu resident també al territori de la UE, l'operació quedava subjecta a l'IVA a l'estat membre de destinació, i adquiria la condició de subjecte passiu l'empresari destinatari del servei.

D'altra banda, si el destinatari era un consumidor final establert al territori de la UE, l'operació quedava subjecta a l'IVA a l'estat membre d'origen, i era subjecte passiu l'empresari prestador del servei, establert al territori de la UE. Així mateix, si el destinatari era un empresari o professional o bé un consumidor final establert en un tercer país fora

Lectura recomanada

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

de la UE, l'operació no estava subjecta a l'IVA, de manera que es produïa la imposició a l'estat de consum.

Al seu torn, si el prestador del servei era un empresari o professional establert en un tercer país fora de la UE i el destinatari era un empresari o professional resident al territori de la UE, l'operació quedava subjecta a l'IVA a l'estat membre de destinació, i adquiria la condició de subjecte passiu l'empresari o professional destinatari del servei, de manera que no es generaven obligacions tributàries formals per a aquest prestador del servei extracomunitari.

Finalment, si el destinatari del servei era un consumidor resident a la UE, l'operació quedava també subjecta a l'IVA a l'estat membre de destinació, i era subjecte passiu el prestador del servei extracomunitari. En aquest cas, a més, es creava un règim especial nou aplicable a aquests serveis prestats per via electrònica per operadors extracomunitaris. D'acord amb aquest règim especial, s'atorgava a qualsevol operador extracomunitari que prestés serveis per via electrònica a persones no subjectes a l'IVA al territori d'aplicació de l'impost la possibilitat d'optar per registrar-se en un sol estat membre (el que triés lliurement), amb independència que la seva activitat es desenvolupés en diversos estats membres de la UE. No obstant això, en cada prestació de serveis l'operador extracomunitari havia d'aplicar als clients (particulars) el tipus impositiu d'IVA corresponent a cadascun dels estats membres on tinguessin la seva residència.

Per últim, la Directiva 2002/38/CE establí que els operadors extracomunitaris que optessin per l'aplicació d'aquest règim especial tenien dret a la devolució de l'impost reportat amb relació als béns i serveis utilitzats en les seves activitats, per part de l'estat membre on hagi estat repercutit l'impost. A més, s'establí que l'operador extracomunitari havia de presentar a l'estat membre d'identificació la declaració de l'IVA en format electrònic, i detallar les vendes totals fetes en cada estat membre de la UE. Quan l'Administració tributària de l'estat membre d'identificació rebés aquesta declaració, havia de procedir a reassignar la recaptació a cadascun dels estats membres on els serveis s'hagin prestat efectivament.

A Espanya, es va produir la transposició a l'ordenament jurídic intern del que disposava la Directiva 2002/38/CE per mitjà de la **Llei 53/2002, de 30 de desembre**, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social. Les principals modificacions introduïdes en la LIVA van ser, d'una banda, la nova definició de les regles especials previstes per a determinar el lloc de realització de les prestacions de serveis, que redactava novament l'art. 70 LIVA, i incloïa un criteri específic per als serveis prestats per via electrònica. I, d'una altra banda, es va incorporar un nou capítol VIII al títol IX de la LIVA (art. 163 bis a 163 *quater*), pel qual es regulava un règim especial per als serveis prestats per via electrònica, aplicable als operadors extracomunitaris.

Desplegament reglamentari

Així mateix, aquestes previsions legals van ser objecte de desplegament reglamentari per mitjà de l'Ordre HAC/1736/2003, de 24 de juny, per la qual es desplega el règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica a efectes de l'IVA. A més, es va dictar l'Ordre HAC/665/2004, de 9 de març, per la qual es regulen determinats aspectes de la gestió recaptatòria dels ingressos d'IVA d'operadors extracomunitaris que presten serveis per via electrònica a consumidors finals.

Seguint amb el relat de l'evolució legislativa d'aquesta matèria, convé destacar l'aprovació de la **Directiva 2006/112/CE** del Consell, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'IVA, en vigor des de l'1 de gener de 2007.

La Directiva 2006/112/CE

Aquesta Directiva ha refós l'estructura i la redacció de l'anterior Directiva 77/388/CEE, i ha buscat així una claredat i racionalització més grans, i també reprenent determinades disposicions de la Directiva 67/227/CEE del Consell, d'11 d'abril de 1967, que encara resultaven aplicables, en matèria d'harmonització de les legislacions dels estats membres relatives als impostos sobre el volum de negocis. No obstant això, la Directiva 2006/112/CE no ha introduït cap novetat respecte a la regulació del lloc de realització del fet im-

posable amb relació als serveis prestats per via electrònica, i s'ha limitat a reenumerar els preceptes relatius a aquesta matèria.

Per seguir amb la descripció del marc normatiu del lloc de realització del fet imposable en el comerç electrònic, cal fer referència a la **Llei 2/2010, d'1 de març**, per la qual es traslladen determinades directives en l'àmbit de la imposició indirecta.

La Llei 2/2010, d'1 de març

L'objecte de la reforma operada per aquesta última Llei consisteix a traslladar a l'ordenament jurídic espanyol el denominat *paquet IVA*, format per les tres directives següents: la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrer de 2008, per la qual es modifica la directiva 2006/112/CE, quant al lloc de la prestació de serveis; la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrer de 2008, per la qual s'estableixen disposicions d'aplicació relatives a la devolució de l'IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a subjectes passius no establerts a l'estat membre de devolució, però establerts en un altre estat membre, i la Directiva 2008/117/CE, de 16 de desembre de 2008, per la qual es modifica la directiva 2006/112/CE, a fi de combatre el frau fiscal vinculat a les operacions intracomunitàries.

Amb relació al lloc de prestació dels serveis, el nou sistema introduït per la Llei 2/2010 es basa en unes regles especials (art. 70 LIVA) i unes regles generals (art. 69 LIVA). La nova regulació pretén sistematitzar i aclarir les normes sobre el lloc de realització del fet imposable en les prestacions de serveis i és important destacar que no introdueix cap canvi quant al contingut de les regles de localització respecte de les operacions de comerç electrònic.

Concretament, l'art. 69.1 LIVA assenyala que les prestacions de serveis s'entenen dutes a terme al territori d'aplicació de l'impost (TAI), sense perjudici del que disposen l'art. 69.2 i els art. 70 i 72 LIVA, en els casos següents: 1r. "Quan el destinatari sigui un empresari o professional que actuï com a tal i radiqui en aquest territori la seu de la seva activitat econòmica, o hi tingui un establiment permanent o, si no, el lloc del seu domicili o residència habitual, sempre que es tracti de serveis que tinguin per destinataris aquesta seu, aquest establiment permanent, domicili o residència habitual, amb independència d'on es trobi establert el prestador dels serveis i del lloc des del qual els presti". 2n. "Quan el destinatari no sigui un empresari o professional que actuï com a tal, sempre que els serveis els presti un empresari o professional i la seu de la seva activitat econòmica o l'establiment permanent des del qual els presti o, si no, el lloc del seu domicili o residència habitual, es trobi al territori d'aplicació de l'impost". Segons l'art. 3 LIVA, el "territori d'aplicació de l'impost" és el territori espanyol, excepte les illes Canàries, Ceuta i Melilla.

Ara bé, per excepció del que disposa l'art. 69.1.2n. LIVA, no s'entenen duts a terme al TAI una sèrie de serveis que s'enumeren en l'art. 69.2 LIVA quan el destinatari sigui un particular i estigui establert o tingui el seu domicili o residència habitual fora de la UE. Entre aquests serveis, hi ha "els serveis prestats per via electrònica" (lletra *m* de l'art. 69.2 LIVA).

Finalment, l'art. 70.1 LIVA estableix que s'entenen prestats al TAI serveis determinats, entre els quals hi ha "els prestats per via electrònica des de la seu d'activitat o un establiment permanent o, si no, el lloc del domicili o residència habitual d'un empresari o professional que es trobi fora de la Comunitat i el destinatari de la qual no sigui un empresari o professional que actuï com a tal, sempre que aquest últim es trobi establert o tingui la seva residència o el domicili habitual al territori d'aplicació de l'impost. A l'efecte del que disposa aquest número, es presumeix que el destinatari del servei es troba establert o és resident al territori d'aplicació de l'impost quan s'efectuï el pagament de la contraprestació del servei amb càrrec a comptes oberts en establiments d'entitats de crèdit situats en aquest territori" (art. 70.1.4t. LIVA).

La tributació en l'IVA dels serveis prestats per via electrònica ha experimentat una important modificació amb la **Llei 28/2014, de 27 de novembre**. Mitjançant aquesta norma s'introdueixen canvis rellevants en relació amb les regles de localització d'aquests serveis o operacions comercials electròniques en què la transmissió del producte es realitza per via telemàtica (subministraments en línia).

Les modificacions introduïdes per la Llei 28/2014, de 27 de novembre

Com indica el preàmbul de l'esmentada Llei 28/2014, de 27 de novembre, la norma respon a la necessitat d'adaptar el text de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'IVA, a la Directiva 2006/112 / CE del Consell, de 28 de novembre de 2006, relativa al sistema comú de l'esmentat impost, en la redacció que en fa la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrer, pel que fa al lloc de la prestació de serveis, que va introduir, entre d'altres, unes noves regles de localització aplicables als serveis de telecomunicacions, de radiodifusió i televisió i electrònics, prestats a destinataris que no tinguin la condició d'empresaris o professionals actuant com a tal, és a dir als particulars o consumidors finals. Aquestes noves normes de localització resulten aplicables des de l'1 gener de 2015.

Per tant, segons justifica el mateix preàmbul de la Llei 28/2014, el canvi més important introduït afecta les noves regles de localització de les prestacions de serveis efectuades per via electrònica quan el destinatari sigui un particular o consumidor final. En aquest supòsit, aquests serveis passen a gravar-se en el lloc on el destinatari del servei estigui establert, tingui el seu domicili o residència habitual, independentment del lloc on estigui establert el prestador dels serveis. És a dir, després de la reforma legal introduïda, tots els serveis prestats per via electrònica tributen en l'estat membre d'establiment del destinatari, tant si aquest és un empresari o professional o bé un particular, i tant si el prestador del servei és un empresari establert a la Unió Europea o fora d'ella.

Abans d'aquesta reforma legal, les prestacions de serveis electrònics a consumidors finals per part d'empresaris de la UE es gravaven al país del proveïdor, mentre que si el prestador era un empresari establert fora de la UE, el servei es localitzava on estigués establert el destinatari. Com s'ha comentat, amb la nova regulació, vigent a partir de l'1 de gener de 2015, quan aquests serveis electrònics es prestin a una persona que no tingui la condició d'empresari o professional actuant com a tal (particulars o consumidors finals), passen a gravar-se en el lloc on el destinatari del servei es trobi establert, amb independència del lloc on radiqui o estigui establert el prestador dels serveis, és a dir, tant si el prestador del servei és un empresari establert a la UE o fora d'ella.

4.2. Contractació electrònica de béns materials

En el cas de la contractació electrònica de **béns materials** que no circulen per la Xarxa, no es plantegen problemes especials de qualificació per la circumstància de dur a terme aquesta contractació per via telemàtica. Els béns es lliuren i es transporten pels mitjans convencionals i no en format digitalitzat per la Xarxa.

L'IVA, per tant, s'ha d'aplicar, segons els casos, en alguna de les **modalitats** següents: operacions interiors, adquisicions intracomunitàries, règim de vendes a distància, importacions o exportacions.

Modalitats de l'IVA

Quan ens trobem davant la compravenda de productes materials per via telemàtica i aquests no han de ser objecte de transport des d'un altre país, ja que es posen a la disposició de l'adquirent en territori espanyol, s'hi aplica el règim tributari de les operacions interiors en la seva modalitat de lliurament de béns, i se subjecten, en conseqüència, al tipus impositiu corresponent determinat en la legislació espanyola (art. 68.1 LIVA).

En cas que la compravenda electrònica tingui per objecte un bé material que procedeixi d'un país pertanyent a la UE, ens trobem davant una adquisició intracomunitària de béns. L'adquirent (que és el subjecte passiu de l'impost) hi ha d'aplicar (com en el cas anterior) el tipus impositiu espanyol (art. 71 LIVA).

Si en la mateixa compravenda electrònica d'un bé material que procedeixi d'un país pertanyent a la UE, l'adquirent no té la condició de subjecte passiu, s'hi aplica el règim de vendes a distància. Segons aquest règim, els consumidors particulars poden adquirir indirectament, sense desplaçament físic, sinó a partir de catàlegs, anuncis, etc., qualsevol

classe de béns, amb tributació en origen, si el volum de vendes de l'empresari proveïdor no excedeix, per any natural, certs límits.

El criteri per a la localització territorial de les vendes a distància varia en funció del volum d'operacions fetes pel subjecte passiu durant l'any natural precedent o durant l'any en curs amb destinació a un estat membre determinat. Si aquestes operacions amb destinació al territori espanyol d'aplicació de l'IVA excedeixen els 35.000 euros, els lliuraments dels béns s'entenen localitzats al país de destinació i subjectes, per tant, a l'IVA espanyol. En cas contrari, si el volum d'operacions és inferior, els lliuraments de béns es localitzen a l'estat membre d'origen on està situat el subjecte passiu venedor, tret que aquest exerciti l'opció per la localització de l'operació al país de destinació on resideixi o estigui establert el comprador (art. 68.3 LIVA).

Finalment, si el producte o bé material objecte de la compravenda electrònica procedeix de països no pertanyents a la UE, la seva introducció al nostre país constitueix una importació subjecta a l'IVA, i líquida a la duana la quota impositiva corresponent (art. 18 LIVA). I si es tracta d'una exportació, l'operació en queda exempta (art. 21 LIVA).

Pel que fa a la contractació electrònica de les prestacions de serveis (no efectuades a la Xarxa), tampoc no se susciten problemes rellevants quant a la seva tributació en l'IVA. És a dir, la utilització de la via telemàtica per a contractar aquests serveis no representa cap especialitat respecte del sistema de contractació tradicional basat en el suport de paper. S'hi aplica, doncs, el règim previst per a aquestes operacions, tenint en compte les regles sobre el lloc de realització del fet imposable. L'art. 69 LIVA estableix les regles generals de les prestacions de serveis. D'altra banda, com veurem a continuació, l'art. 70 LIVA determina una sèrie de regles especials per a la localització de determinades prestacions de serveis.

Segons la LIVA, es qualifica com a lliurament de béns el subministrament d'un **producte informàtic normalitzat**³ efectuat en qualsevol suport material. A aquest efecte, es consideren productes informàtics normalitzats els que no necessitin cap modificació substancial per a ser utilitzats per qualsevol usuari.

⁽³⁾Art. 8.2.7è. LIVA.

Per la seva banda, la LIVA determina la qualificació com a prestació de serveis del subministrament de productes informàtics quan no tingui la condició de lliurament de béns, i es considera accessori a la prestació de serveis el lliurament del suport corresponent. En particular, es considera prestació de serveis el subministrament de **productes informàtics que hagin estat confeccionats després de l'encàrrec** del destinatari d'acord amb les seves especificacions, i també els altres que siguin objecte d'adaptacions substancials necessàries perquè l'usi el destinatari⁴.

⁽⁴⁾Art. 11.2.16è. LIVA.

Els subministraments de productes que, en virtut d'aquests preceptes, hagin de ser considerats prestacions de serveis, es localitzen seguint les regles generals de localització establertes en l'art. 69 LIVA, i no hi són aplicables les excepcions determinades en l'art. 70.1.4t. LIVA, ja que aquestes últimes, com veurem, estan previstes per a les operacions comercials electròniques de serveis que circulen per la Xarxa (subministraments en línia), ni el règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica (capítol XI del títol IX, arts. 163 septiesdecies a 163 quaterdecies LIVA), per les mateixes raons.

En el cas de la **cessió d'ús**, és a dir, quan es transmeten drets de propietat intel·lectual per a l'explotació del producte, ens trobem davant prestacions de serveis (art. 11.2.4t. LIVA), en les quals s'apliquen les regles generals de localització establertes en l'art. 69 LIVA.

4.3. La localització dels serveis prestats per via electrònica

L'art. 69 LIVA estableix les regles generals per a la localització de les prestacions de serveis, mentre que l'art. 70 LIVA determina una sèrie de regles especials per a la localització de determinades prestacions de serveis. Precisament, amb les noves normes introduïdes per la Llei 28/2014, a partir de l'1 de gener de 2015, s'agrupa la regulació de tots els serveis de telecomunicació, radiodifusió o televisió i electrònics prestats a particulars en l'art. 70 LIVA, amb independència del lloc en què estigui establert el prestador, atès que sempre es localitzaran a la **seu del destinatari**.

Abans d'entrar en el detall dels diversos supòsits de localització dels serveis prestats per via electrònica, convé aturar-se en aquest concepte, per a una millor comprensió de l'àmbit d'aplicació d'aquestes regles de localització.

Com estableix l'art. 69.3.4º LIVA, es consideren serveis prestats per via electrònica els serveis que consisteixen en la transmissió enviada inicialment i rebuda en destí mitjançant equips de processament, inclosa la compressió numèrica i l'emmagatzemament de dades, i enterament transmesa, transportada i rebuda per cable, ràdio, sistema òptic o altres mitjans electrònics i, entre altres, els següents:

- a) El subministrament i allotjament de llocs informàtics.
- b) El manteniment a distància de programes i d'equips.
- c) El subministrament de programes i la seva actualització.
- d) El subministrament d'imatges, text, informació i la posada a disposició de bases de dades.
- e) El subministrament de música, pel·lícules, jocs, inclosos els d'atzar o de diners, i d'emissions i manifestacions polítiques, culturals, artístiques, esportives, científiques o d'oci.
- f) El subministrament d'ensenyament a distància.

A més, la llei clarifica que no és el mateix contractar per via electrònica que prestar el servei per la xarxa. A aquests efectes, el fet que el prestador d'un servei i el seu destinatari es comuniquin per correu electrònic no implica, per si mateix, que el servei prestat tingui la consideració de servei prestat per via electrònica (art. 69.3.4º LIVA).

El subministrament d'ensenyament a distància

D'acord amb la consulta de la DGT de 10 d'octubre de 2014 (V2718-14), podem afirmar que entre un servei d'ensenyament impartit a través d'una xarxa electrònica i un servei

prestat per via electrònica ha una diferència d'especial importància a la hora de determinar l'aplicació de l'exempció i l'abast del dret a la deducció de qui el presta. El servei està exempt de l'IVA quan es pugui qualificar com a servei educatiu (article 132.1.i Directiva 2006/112/CE i 20.Un.9º LIVA). No obstant això, si el servei prestat es qualifica com un servei prestat per via electrònica no seria aplicable l'esmentada exempció, ja que ni la Directiva ni la LIVA preveuen cap exempció aplicable als serveis prestats per via electrònica, de manera que hem d'entendre que quedarien gravats al tipus general del 21% (articles 90 i 91 LIVA). A més, en el cas que el servei es qualifiqui com un servei educatiu, perquè resulti aplicable l'exempció s'han de complir tots els requisits que ella preveu (article 20.Un.9º LIVA) tal com han estat interpretats per la jurisprudència del TJUE (vegeu en aquest sentit el contingut de tals requisits en la consulta vinculant d'1 de febrer de 2013, número V0297-13).

Per tant, es consideren serveis prestats per via electrònica el subministrament i descàrrega d'arxius, cursos gravats o automatitzats, programes i, en general, de continguts formatius a través d'Internet, o l'accés a les dades i programes a través d'una plataforma formativa, fins i tot si el destinatari o usuari té la possibilitat de rebre tutories o sessions de suport en línia de professors a través de la mateixa, sempre que aquesta part d'intervenció humana sigui accessòria al subministrament o l'accés als continguts i programes.

Per contra, constitueix un servei educatiu la prestació de serveis docents per professors a través d'Internet o una xarxa electrònica similar utilitzada com a mitjà de comunicació entre el professor i l'usuari, fins i tot quan el professor es recolzi en continguts digitals per prestar els serveis educatius sempre que aquests últims siguin accessoris respecte de la comunicació en línia entre professors i alumnes.

Quant als concrets criteris de localització, veurem, en primer lloc, què passa **quan el destinatari dels serveis és un empresari o professional**. Com ja s'ha dit, en l'art. 69 LIVA es determinen les regles generals del lloc de realització de les prestacions de serveis. Estableix l'art. 69.1.1º LIVA que les prestacions de serveis s'entendran realitzades en el territori d'aplicació de l'impost (TAI) quan el destinatari sigui un empresari o professional que actui com tal i tingui la seu de la seva activitat econòmica en el territori esmentat, o hi tingui un establiment permanent o, si no, el lloc del seu domicili o residència habitual, sempre que es tracti de serveis que tinguin per destinataris l'esmentada seu, establiment permanent, domicili o residència habitual, amb independència d'on es trobi establert el prestador dels serveis i del lloc des del qual els presti.

És a dir, si el destinatari és un subjecte passiu de l'IVA establert en el TAI, tant si el prestador és resident en el territori com si no ho és, l'operació es localitza en el TAI. Si el prestador resideix en el TAI, repercutirà el tipus impositiu espanyol. I si el prestador no resideix en el TAI, no ha de repercutir l'impost, sinó que és el destinatari el que ha de fer-ho (art. 84.1.2º LIVA).

Exemple

Seria el cas, per exemple, d'una empresa nord-americana que ven, a través del seu web, una base de dades informàtica a una empresa espanyola. Es tracta d'una prestació de serveis que, segons l'art. 69.1.1º LIVA, es localitza a Espanya. L'empresa nord-americana no repercuteix l'IVA. El subjecte passiu és l'empresa espanyola (art. 84.1.2º LIVA). Per tant, s'aplica el tipus impositiu espanyol i s'ingressa a la Hisenda pública espanyola.

D'altra banda, si el destinatari és un subjecte passiu de l'IVA establert en un altre estat membre de la UE i el prestador resideix en el TAI, l'operació es localitza a la seu de residència del destinatari. També en aquest cas el prestador no ha de repercutir l'impost, sinó que és el destinatari qui ho ha de fer.

Exemple

Per exemple, una empresa espanyola ven a través del seu web un programa antivirus a una empresa francesa. En aquest cas, estem davant d'una prestació de serveis que, segons l'art. 69.1.1º LIVA, es localitza a França. Per tant, l'empresa espanyola no ha de repercutir l'IVA, sinó que el subjecte passiu, que és l'empresa francesa, serà la que haurà d'aplicar el tipus impositiu francès i ingressar l'impost a la Hisenda pública francesa.

Igualment, si el destinatari és un subjecte passiu de l'IVA establert fora de la UE i el prestador resideix en el TAI, l'operació es localitza també a la seu de residència del destinatari, de manera que el prestador no ha de repercutir l'IVA.

Exemple

Si, per exemple, una empresa espanyola ven un programa informàtic a una empresa canadenca, l'operació no es localitza, a efectes de l'IVA, en el TAI, sinó a la seu del destinatari, de manera que l'empresa espanyola no ha de repercutir l'impost a la factura.

Veurem ara què passa **quan el destinatari dels serveis és un particular**. Si el destinatari dels serveis prestats per via electrònica és un consumidor final, com ja s'ha comentat, s'apliquen les regles especials per a la localització de determinades prestacions de serveis contingudes en l'art. 70 LIVA. Concretament, disposa l'art. 70.1.4º LIVA que s'entendran prestats en el TAI els serveis prestats per via electrònica quan el destinatari no sigui un empresari o professional actuant com a tal (particular o consumidor final), sempre que aquest es trobi establert o tingui la residència o domicili habitual en el TAI.

Per tant, si el destinatari és un particular resident en un altre estat membre de la UE i el prestador resideix en el TAI, l'operació es localitza a la seu de residència del destinatari i el prestador ha de repercutir l'IVA de l'estat de consum. A aquests efectes, hi ha un règim especial opcional (règim de la Unió).

Exemple

Un particular italià, per exemple, es descarrega els videojocs de la web d'una empresa espanyola. En aquest supòsit, la prestació de serveis es localitza a Itàlia i l'empresa espanyola ha d'aplicar l'impost italià, per la qual cosa es pot acollir, si ho desitja, al règim especial corresponent (règim de la Unió).

Igualment, si el destinatari és un particular resident al TAI i el prestador està establert en un altre estat membre de la UE, l'operació es localitza a la seu de residència del destinatari i el prestador ha de repercutir l'IVA espanyol, emprant, si ho desitja, el règim especial opcional existent (règim de la Unió).

Exemple

Per exemple, un particular espanyol es descarrega una actualització d'un programa informàtic des de la web d'una empresa alemanya. La prestació de serveis, segons l'art. 70.1.4º LIVA, es localitza al TAI i l'empresa alemanya ha de repercutir l'impost espanyol. A aquest efecte, hi ha un règim especial opcional (règim de la Unió).

D'altra banda, si el destinatari és un particular resident al TAI i el prestador està establert fora de la UE, l'operació també es localitza a la seu de residència del destinatari i el prestador li ha de repercutir l'IVA espanyol. En aquest cas, si ho desitja, el prestador pot utilitzar el règim especial opcional existent (règim exterior de la Unió).

Exemple

Si, per exemple, un particular espanyol es descarrega una pel·lícula des de la web d'una empresa nord-americana, la prestació de serveis es localitza al TAI. L'empresa nord-americana ha de repercutir l'IVA espanyol, per a la qual cosa pot utilitzar, si ho desitja, el règim especial oportú (règim exterior de la Unió).

I, finalment, si el destinatari és un particular que resideix fora de la UE, l'operació es localitza també a la seu de residència del destinatari, de manera que el prestador no ha de repercutir l'IVA.

Exemple

Seria el cas, per exemple, d'una empresa espanyola que ven un programa informàtic on line a través del seu web a un particular resident a l'Argentina. La prestació de serveis es localitza a la seu del destinatari i, per tant, l'empresa espanyola no ha de repercutir l'IVA en la factura

A més, convé tenir en compte que l'1 de gener de 2015 entren en vigor també les modificacions al **Reglament d'Execució (UE) 282/2011, de 15 de març**, operades pel Reglament d'Execució (UE) 1042/2013, de 7 d'octubre, pel que fa al lloc de realització de les prestacions de serveis. Aquesta norma és obligatòria en tots els seus elements i directament aplicable en cada estat membre, sense necessitat, per tant, que sigui objecte de transposició pel legislador intern.

El Reglament d'Execució (UE) 282/2011, de 15 de març

La major part d'aquestes modificacions fan referència als serveis prestats per via electrònica. Concretament, a l'art. 7 del Reglament 282/2011 es suprimeixen diverses lletres i s'inclouen altres, per ajustar els serveis que comprèn aquest concepte. Així, segons aquest precepte, les prestacions de serveis realitzades per via electrònica abastaran els serveis prestats a través d'Internet o d'una xarxa electrònica que, per la seva naturalesa, estiguin bàsicament automatitzats i requereixin una intervenció humana mínima, i que no tinguin viabilitat al marge de la tecnologia de la informació.

També resulten interessants les presumpcions en relació amb la ubicació del client que s'estableixen en l'art. 24 bis Reglament 282/2011. Quan un prestador de serveis de telecomunicacions, de radiodifusió i televisió, o de serveis sats per via electrònica, presti aquests serveis en ubicacions com ara una cabina telefònica, una zona d'accés sense fil wifi, un cibercafé, un restaurant o al vestíbul d'un hotel, en les que aquest prestador requereixi la presència física en aquest lloc del destinatari dels serveis, es presumeix que el client està establert, té el seu domicili la seva residència habitual en aquesta ubicació i que és en ella on té lloc l'ús i gaudi efectiu del servei. Si la ubicació està situada a bord d'un vaixell, un avió o un tren que porti a terme un transport de passatgers dins de la Unió, el país d'ubicació serà el país de partida del transport de passatgers.

Finalment, cal destacar que la **Llei 6/2018, de 3 de juliol, de pressupostos generals de l'Estat per a l'any 2018** introdueix algunes novetats en la LIVA, entre les quals destaquen les relatives als serveis prestats per via electrònica, de telecomunicacions i de radiodifusió i televisió.

Aquestes modificacions normatives tenen efectes des de l'1 de gener de 2019 i són conseqüència de l'aprovació de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consell de 5 de desembre de 2017, per la qual es modifiquen la Directiva 2006/112/CE i la Directiva 2009/132/CE.

En aquest sentit, es modifiquen les regles de localització establertes a l'article 70.1.4t i 8è LIVA, amb la finalitat de reduir les càrregues administratives i tributàries que suposa per a les microempreses establertes en un únic estat mem-

bre que presten aquests **serveis de manera ocasional a consumidors finals d'altres estats membres** tributar a l'Estat membre de consum. Així, s'estableix un llindar comú a escala comunitària de 10.000 euros (IVA exclòs), que de no ser depassat implicarà que aquestes prestacions de serveis estiguin **subjectes a l'IVA en el seu estat membre d'establiment**, encara que podran optar per la tributació en l'estat membre on estigui establert el destinatari del servei.

Serveis ocasionals a consumidors finals d'altres estats membres

Per tant, els serveis de telecomunicacions, radiodifusió, televisió i electrònics prestats per empresaris comunitaris a particulars establerts al territori espanyol d'aplicació de l'impost tributaran en aquest territori en qualsevol dels següents supòsits:

- El prestador es troba establert en més d'un estat membre.
- El prestador es troba establert en un únic estat membre i l'import total d'aquest tipus de serveis prestats a consumidors finals d'altres estats membres ha excedit de 10.000 euros (IVA exclòs).
- El prestador es troba establert en un únic estat membre i l'import total d'aquest tipus de serveis prestats a consumidors finals d'altres estats membres no ha excedit de 10.000 euros (IVA exclòs), però opta per la tributació en el TAI.

En tots aquests casos, el subjecte passiu podrà optar per tributar mitjançant el règim especial opcional (règim de la Unió) en l'estat membre on estigui identificat.

D'altra banda, els serveis de telecomunicacions, radiodifusió, televisió i electrònics prestats per empresaris establerts a la Península o les Balears a particulars d'altres estats membres tributaran al territori espanyol d'aplicació de l'impost quan concorrin els següents requisits:

- El prestador es troba establert únicament en el TAI.
- L'import total d'aquest tipus de serveis prestats a consumidors finals d'altres estats membres no ha excedit de 10.000 euros (IVA exclòs).
- El prestador no ha optat per tributar en l'estat membre de consum (l'opció comprendrà com a mínim dos anys naturals).

Exemple

Per exemple, una empresa establerta únicament a Espanya presta serveis electrònics a clients nacionals i, a més, a consumidors finals establerts a França per import de 6.000 euros. Aquests serveis es localitzen al territori espanyol d'aplicació de l'impost, ja que els serveis prestats a clients comunitaris diferents dels nacionals no superen els 10.000 euros. No obstant això, l'empresa podrà optar per tributar a França, registrant-se i presentant les seves declaracions de l'IVA corresponent a aquests serveis a Espanya mitjançant el règim especial opcional (règim de la Unió).

5. Règims especials de l'IVA en els serveis electrònics

A més de les noves regles de localització i amb l'objecte de simplificar i facilitar als obligats tributaris el compliment dels deures formals relatius a aquest impost com a conseqüència de la introducció d'aquestes normes de localització, la Llei 28/2014 introdueix canvis en el règim especial dels serveis prestats per via electrònica.

En aquest sentit, es modifica el règim especial dels serveis prestats per via electrònica a particulars per part de proveïdors no establerts a la UE, règim que s'amplia als serveis de telecomunicacions i de radiodifusió o de televisió, que passa a anomenar-se règim especial aplicable als serveis de telecomunicacions, de radiodifusió o de televisió i als prestats per via electrònica per empresaris o professionals no establerts a la Comunitat (**règim exterior a la Unió**). Aquest règim és de caràcter opcional i, com s'ha dit, representa una mesura de simplificació, en permetre als obligats tributaris liquidar l'IVA per la prestació d'aquests serveis a través d'un portal web o finestra única a l'estat membre en què estiguin identificats, evitant que hagin de registrar-se en cada estat membre on realitzin les operacions (estat membre de consum). Per poder-se acollir a aquest règim especial l'empresari o professional no ha de tenir cap tipus d'establiment permanent ni obligació de registre a efectes de l'IVA en cap estat membre de la UE.

D'altra banda, s'incorpora un nou règim especial anomenat règim especial aplicable als serveis de telecomunicacions, de radiodifusió o de televisió i als prestats per via electrònica per empresaris o professionals establerts a la Comunitat però no en l'estat membre de consum (**règim de la Unió**), que resultarà aplicable, quan s'opti per ell, als empresaris o professionals que prestin els serveis indicats a particulars en estats membres en què aquest empresari no tingui la seva seu d'activitat econòmica o un establiment permanent. En els estats membres en què l'empresari estigui establert, les prestacions dels serveis electrònics que presti a particulars s'han de subjectar al règim general de l'IVA

Aplicació dels règims especials

Cal tenir en compte, en aquest sentit, que en el règim de la Unió, l'estat membre d'identificació ha de ser necessàriament l'estat membre en el qual l'empresari o professional hagi establert la seu de la seva activitat econòmica o, en cas de que no tingui la seu de la seva activitat econòmica a la UE, l'estat membre en el qual compta amb un establiment permanent; quan tingui un establiment permanent en més d'un estat membre, podrà optar com a estat membre d'identificació per qualsevol dels estats en els quals tingui un establiment permanent. Mentre que en el règim exterior a la Unió, l'empresari o professional podrà triar lliurement el seu estat membre d'identificació. En aquest règim, a més, l'estat membre d'identificació també pot ser l'estat membre de consum.

Es tracta de dos règims opcionals, en què, si s'exerceix l'opció, determina que el règim especial s'aplicarà a tots els serveis que es prestin en tots els estats membres en què sigui procedent. Quan un empresari o professional opti per algun dels règims especials, segons el que resulti procedent, quedarà obligat a presentar trimestralment per via electrònica les autoliquidacions de l'IVA, a través de la finestra única de l'estat membre d'identificació,

juntament amb l'ingrés corresponent, no podent deduir en l'autoliquidació les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns i serveis que es destinin a la prestació dels serveis als quals se'ls apliqui el règim especial.

Els **dos règims especials** es regulen al capítol II del títol IX de la LIVA, dedicat als règims especials aplicables als serveis de telecomunicacions, de radiodifusió o de televisió i als prestats per via electrònica (arts. 163 septiesdecies a 163 quaterdecies LIVA), quedant derogat, amb efectes d'1 de gener de 2015, l'anterior capítol VIII del títol IX de la LIVA, dedicat al règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica (arts. 163 bis a 163 quater LIVA).

Per a l'aplicació d'aquests nous règims especials, s'utilitza una mini finestra única (*mini one-stop shop* o MOSS), a la qual es pot accedir des de la seu electrònica de l'Agència Estatal d'Administració Tributària.

Cal destacar, així mateix, que els empresaris o professionals que apliquin aquests règims especials, a més de la regulació continguda en la LIVA, hauran de tenir present el Reglament d'Execució (UE) 282/2011, de 15 de març, on es contenen també diverses regles que afecten aquests règims, i que són d'aplicació directa i obligatòria (amb les modificacions introduïdes pel Reglament d'Execució (UE) 967/2012 del Consell, de 9 d'octubre de 2012). A més, no cal oblidar que s'afegeix el capítol IX al títol VIII del RD 1624/1992, de 29 de desembre, que aprova el reglament de l'impost sobre el valor afegit (RIVA) i que desenvolupa reglamentàriament aquests règims especials (arts. 61 duodecimes a 61 quinquiesdecies RIVA).

Disposicions comunes a ambdós règims especials

En l'art. 163 septiesdecies LIVA es recull una sèrie de disposicions comunes als dos règims especials, per delimitar alguns conceptes bàsics, com els de serveis de telecomunicacions, serveis electrònics o serveis prestats per via electrònica i serveis de radiodifusió o televisió. També es conté la noció d'estat membre de consum (estat membre en què es considera que té lloc la prestació dels serveis) i la de declaracions-liquidacions periòdiques (declaració-liquidació en la qual consta la informació necessària per determinar la quantia del impost corresponent en cada estat membre de consum).

D'altra banda, a més d'una remissió a la norma reglamentària per al desenvolupament i aplicació de tot el que disposa el capítol, es regulen com a causes d'exclusió les que apareixien en l'anterior règim especial dels serveis prestats per via electrònica, recordant que la decisió d'exclusió serà competència exclusiva de l'estat membre d'identificació i que l'empresari o professional podrà donar-se de baixa voluntària d'aquests règims. Per la seva banda, l'art. 61 duodecimes RIVA regula l'opció i renúncia als règims especials i els seus efectes; i l'art. 61 terdecies RIVA desenvolupa la regulació de l'exclusió dels règims especials i els seus efectes.

5.1. Règim exterior de la Unió

D'acord amb el que preveu l'art. 163 octiesdecies LIVA, els empresaris o professionals no establerts en la Comunitat que prestin serveis electrònics a persones que no tinguin la condició d'empresari o professional, actuant com a tal (particulars o consumidors finals), i que estiguin establertes en la Comunitat o que tinguin en ella el domicili o residència habitual, es podran acollir a aquest règim especial (**règim exterior a la Unió**).

A aquests efectes, s'entén per **estat membre d'identificació** l'estat membre pel qual hagi optat l'empresari o professional no establert en la Comunitat per declarar l'inici de la seva activitat com a tal empresari o professional en el territori de la Comunitat.

Pel que fa a les obligacions formals, assenyala l'art. 163 noniesdecies LIVA que, en cas que Espanya sigui l'estat membre d'identificació triat per l'empresari o professional no establert en la Comunitat, aquest quedarà obligat a una sèrie de deures formals.

Les obligacions formals del règim especial

- a) Declarar l'inici, la modificació o el cessament de les seves operacions compreses en aquest règim especial. La declaració s'ha de presentar per via electrònica. A efectes d'aquest règim, l'administració tributària identificarà l'empresari o professional no establert en la Comunitat mitjançant un número individual. L'administració tributària ha de notificar per via electrònica a l'empresari o professional no establert en la Comunitat el número d'identificació que li hagi assignat.
- b) Presentar per via electrònica una declaració-liquidació de l'IVA per cada trimestre natural, independentment que hagi subministrat o no serveis electrònics. La declaració no pot ser negativa i es presentarà dins el termini de vint dies a partir de la fi del període a què es refereix la declaració.
- c) Ingressar l'impost corresponent a cada declaració, fent referència a la declaració específica a la qual correspon. L'import s'ha d'ingressar en euros en el compte bancari designat per l'administració tributària, dins el termini de presentació de la declaració.
- d) Mantenir un registre de les operacions incloses en aquest règim especial. Aquest registre s'ha de portar amb la precisió suficient perquè l'administració tributària de l'estat membre de consum pugui comprovar si la declaració és correcta. Aquest registre estarà a disposició tant de l'estat membre d'identificació com del de consum, quedant obligat l'empresari o professional no establert en la Comunitat a posar-lo a disposició de les administracions tributàries dels referits estats, prèvia sol·licitud de les mateixes, per via electrònica. L'empresari o professional no establert ha de conservar aquest registre durant un període de deu anys des del final de l'any en què es va fer l'operació.
- e) Expedir i lliurar factura quan el destinatari de les operacions es trobi establert o tingui la residència o domicili habitual en el territori d'aplicació de l'impost.

Finalment, en relació amb el **dret a la deducció de les quotes suportades**, l'art. 163 vicies LIVA disposa que els empresaris o professionals no establerts en la Comunitat que s'acullin a aquest règim especial no poden deduir en la

declaració-liquidació cap quantitat de les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns i serveis que es destinin a la prestació dels serveis electrònics a què es refereix aquest règim.

Ara bé, aquests empresaris o professionals acollits a aquest règim especial tenen **dret a la devolució** de les quotes de l'IVA suportades en l'adquisició o importació de béns i serveis que es destinin a la prestació dels serveis electrònics a què es refereix aquest règim especial que s'hagin d'entendre realitzades a l'estat membre de consum, d'acord amb el procediment que preveu la normativa de l'estat membre de consum.

En cas que Espanya sigui l'estat membre de consum, els empresaris o professionals no establerts en la Comunitat que s'acullin a aquest règim especial tenen dret a la devolució de les quotes de l'IVA suportades en l'adquisició o importació de béns i serveis que s'entenguin realitzades al TAI, sempre que aquests béns i serveis es destinin a la prestació dels serveis electrònics a què es refereix aquest règim especial.

El procediment per a l'exercici d'aquest dret serà el previst en l'art. 119 bis LIVA. A aquests efectes, no s'exigeix que estigui reconeguda l'existència de reciprocitat de tracte a favor dels empresaris o professionals establerts en el TAI. Així mateix, els empresaris o professionals que s'acullin a aquest procediment de devolució no estaran obligats a nomenar representant davant l'administració tributària.

5.2. Règim de la Unió

Tal com indica l'art. 163 unvicies LIVA, es poden acollir al **règim especial de la Unió** els empresaris o professionals establerts a la Comunitat però no establerts en l'estat membre de consum que prestin serveis electrònics a persones que no tinguin la condició d'empresari o professional actuant com a tal (particulars o consumidors finals) i que estiguin establertes en un estat membre o hi tinguin el seu domicili o residència habitual.

En aquest règim de la Unió, cal entendre per **estat membre d'identificació** aquell en què l'empresari o professional tingui establerta la seu de la seva activitat econòmica. Quan l'empresari o professional no tingui establerta la seu de la seva activitat econòmica en la Comunitat, s'atindrà a l'únic estat membre en el qual tingui un establiment permanent o, en cas de tenir establiments permanents en diversos estats membres, a l'estat pel qual opti l'empresari o professional d'entre els estats membres en què disposi d'un establiment permanent. En aquest últim cas, l'opció per un estat membre vincularà l'empresari

o professional en tant no sigui revocada per ell, si bé, l'opció per la seva aplicació tindrà una validesa mínima de tres anys naturals, inclòs l'any natural a què es refereix l'opció exercida.

Aclareix, a continuació, el citat art. 163 unvicies LIVA que, a efectes del règim de la Unió, es considerarà a Espanya l'estat membre d'identificació en els següents supòsits: a) en tot cas, per als empresaris o professionals que tinguin la seu de la seva activitat econòmica en el TAI i aquells que no tinguin establerta la seu de la seva activitat econòmica en el territori de la Comunitat però tinguin exclusivament al TAI un o diversos establiments permanents; o, b) quan es tracti d'empresaris o professionals que no tinguin la seu de la seva activitat econòmica en el territori de la Comunitat i que tenint més d'un establiment permanent en el TAI i en algun altre estat membre hagin triat a Espanya com a estat membre d'identificació.

Les obligacions formals del règim especial

Pel que fa a les obligacions formals en aquest règim de la Unió, l'art. 163 duovicies LIVA disposa que, en cas que Espanya sigui l'estat membre d'identificació, l'empresari o professional que presti serveis electrònics aollits al règim especial en un altre estat membre, quedarà obligat a uns deures formals similars als establerts en el règim exterior a la Unió, és a dir, estarà obligat a: a) declarar l'inici, la modificació o el cessament de les seves operacions compreses en aquest règim especial; b) presentar per via electrònica una declaració-liquidació de l'IVA per cada trimestre natural, independentment que hagi subministrat o no serveis electrònics; c) ingressar l'impost corresponent a cada declaració, fent referència a la declaració específica a la qual correspon; i d) mantenir un registre de les operacions incloses en aquest règim especial.

Per tant, l'empresari o professional que consideri Espanya com a estat membre d'identificació ha de presentar, exclusivament a Espanya, les declaracions-liquidacions i ingressar, si s'escau, l'import de l'impost corresponent a totes les operacions a què es refereix aquest règim especial realitzades en tots els estats membres de consum.

Finalment, estableix l'art. 163 tervicies LIVA, pel que fa al **dret a la deducció de les quotes suportades**, que els empresaris o professionals que s'acullin a aquest règim especial no poden deduir en la declaració-liquidació cap quantitat per les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns i serveis que es destinin a la prestació dels serveis electrònics a què es refereix aquest règim.

No obstant això, els empresaris o professionals que s'acullin a aquest règim especial i realitzin en l'estat membre de consum operacions a les quals es refereix aquest règim especial conjuntament amb altres diferents que determinin l'obligació de registrar-se i de presentar declaracions-liquidacions en aquest estat membre, podran deduir les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns i serveis que s'entenguin realitzades en l'estat membre de consum i que es destinin a la prestació dels serveis electrònics a què es refereix aquest règim especial a través de les declaracions liquidacions corresponents de l'IVA que hagin de presentar en aquest estat membre.

Sense perjudici de l'anterior, els empresaris o professionals que s'acullin a aquest règim especial tenen **dret a la devolució** de les quotes de l'IVA suportades en l'adquisició o importació de béns i serveis que es destinin a la prestació dels serveis electrònics a què es refereix aquest règim que s'hagin d'entendre realitzades a l'estat membre de consum, d'acord amb el procediment que preveu la normativa de l'estat membre de consum. En particular, en el cas d'empresaris o professionals que estiguin establerts en el TAI sol·licitaran la devolució de les quotes suportades, amb excepció de les realitzades en l'indicat territori, a través del procediment previst en l'art. 117 bis LIVA.

Aplicació del règim especial

En cas que Espanya sigui l'estat membre d'identificació, les quotes suportades en l'adquisició o importació de béns i serveis que s'entenguin realitzades al TAI i es destinin a la prestació de serveis electrònics, es poden deduir a través de les corresponents declaracions liquidacions d'acord el règim general de l'IVA, amb independència que als referits serveis els resulti o no aplicable el règim especial de la Unió.

Per la seva banda, en cas que Espanya sigui l'estat membre de consum dels empresaris o professionals establerts en la Comunitat que s'acullin a aquest règim especial tenen dret a la devolució de les quotes de l'IVA suportades en l'adquisició o importació de béns i serveis que s'hagin d'entendre realitzades al TAI, sempre que aquests béns i serveis es destinin a la prestació dels serveis electrònics a què es refereix aquest règim especial. El procediment per a l'exercici d'aquest dret serà el previst en l'art. 119 LIVA.

Finalment, l'art. 163 quatervicies LIVA recorda que el règim especial de la Unió no és aplicable als serveis electrònics prestats en el TAI per empresaris o professionals que tinguin en ell la seu de la seva activitat econòmica o un establiment permanent. A aquestes prestacions de serveis els és aplicable el règim general de l'IVA.

5.3. Obligacions d'informació i altres obligacions formals

En l'art. 61 quaterdecies RIVA es regulen les **obligacions d'informació** dels subjectes passius acollits a aquests règims especials. S'estableix que els mateixos tenen el deure de presentar una declaració de modificació a l'estat membre d'identificació davant de qualsevol canvi en la informació proporcionada a aquest, que s'ha de presentar com a molt tard el desè dia del mes següent a aquell en què s'hagi produït el canvi corresponent.

En el cas que sigui Espanya l'estat membre d'identificació aquesta declaració, com s'ha comentat anteriorment, es regula en els arts. 163 noniesdecies i 163 duovicies LIVA, en funció d'un o altre règim especial.

Pel que fa a això, cal tenir en compte que, per mitjà de l'Ordre HAP / 1751/2014, de 29 de setembre, s'aprova el **model 034** de declaració d'inici, modificació o cessament d'operacions compreses en els règims especials aplicables als serveis de telecomunicacions, de radiodifusió o de televisió i als prestats per via electrònica en l'IVA i es regulen diferents aspectes relacionats amb el mateix.

En aquest sentit, l'art. 2 del Reglament (UE) 967/2012 del Consell, de 9 d'octubre de 2012, pel qual es modifica el Reglament d'Execució (UE) 282/2011, estableix que, amb la finalitat de facilitar l'aplicació d'aquests règims especials i possibilitar que els serveis prestats a partir de l'1 gener 2015 quedin coberts per ells, s'ha de permetre que els empresaris o professionals no establerts puguin presentar des de l'1 octubre 2014 les seves dades de registre, d'acord amb els nous arts. 360 o 369 quater de la Directiva 2006/112 / CE, a l'estat membre que hagin designat com a estat membre d'identificació. Per això, s'aprova aquest model que permet el **registre dels empresaris o professionals que s'acullen als règims especials**, previstos en el capítol 6, seccions 2 i 3, del títol XII de la Directiva 2006/112 / CE, quan designin Espanya com a estat membre d'identificació.

El model 034

Aquest model s'ha de presentar per via electrònica a través de la seu electrònica de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, pels empresaris o professionals que desitgin acollir-se a qualsevol dels règims especials. En concret, hauran de presentar el model 034 per declarar l'inici, qualsevol modificació, o cessament de les operacions compreses en els règims especials: a) els empresaris o professionals no establerts a la Unió, acollits o que desitgin acollir-se al règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica, i optin per Espanya com a estat membre d'identificació; o, b) els empresaris o professionals establerts a la Unió, però no en l'estat membre de consum, acollits o que desitgin acollir-se al règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica, i hagin d'optar o optin per Espanya com a estat membre d'identificació.

Finalment, l'art. 61 quinquiesdecies RIVA es refereix a altres obligacions formals en aquests règims especials. Així, s'estableix el deure de portar un **registre de les operacions incloses en aquests règims especials**, amb el detall suficient perquè l'administració tributària de l'estat membre de consum pugui comprovar les dades incloses en les declaracions de l'IVA. El precepte reglamentari detalla la informació que s'ha de contenir en aquest registre.

Registre de les operacions incloses en els règims especials

Concretament, aquest registre ha de contenir la següent informació: a) l'estat membre de consum en el qual es presti el servei; b) el tipus de servei prestat; c) la data de la prestació del servei; d) la base imposable amb indicació de la moneda utilitzada; e) qualsevol augment o reducció posterior de la base imposable; f) el tipus de l'impost aplicat; g) l'import degut de l'impost amb indicació de la moneda utilitzada; h) la data i l'import dels pagaments rebuts; i) qualsevol bestreta rebuda abans de la prestació del servei; j) la informació continguda en la factura, en cas que s'hagi emès; k) el nom del client, sempre que es disposi del mateix; l) la informació utilitzada per determinar el lloc d'establiment del client, o el seu domicili o residència habitual.

També s'estableix en aquest precepte reglamentari el deure de conservar la informació anterior de tal manera que permeti la seva disposició per via electrònica, de forma immediata i per cada un dels serveis prestats, estant disponible tant per a l'estat de consum com per a l'estat d'identificació. I, finalment, s'estableix que l'expedició de la factura, en els casos en què sigui procedent, s'ha de determinar i s'ajustarà d'acord amb les normes de l'estat membre de consum.

6. Tipus impositius de l'IVA en els serveis prestats per via electrònica

6.1. L'aplicació del tipus superreduït

Com s'ha assenyalat, la Directiva 2002/38/CE del Consell, de 7 de maig de 2002, va optar per qualificar les operacions de comerç electrònic fetes en línia, és a dir, les transaccions comercials efectuades sense cap tipus de suport físic, com a **prestacions de serveis** i no com a lliuraments de béns. Ara bé, els lliuraments dels mateixos productes es continuen qualificant com a lliuraments de béns quan inclouen un suport físic.

Aquesta mesura, com veurem a continuació, resulta criticable, en la nostra opinió, si no va acompanyada d'alguna previsió normativa en matèria de **tipus impositius** que impedeixi la vulneració del principi de neutralitat en aquest àmbit.

Diferent tractament als efectes de l'IVA

Resulta evident que el producte que s'adquireix (bé o servei) és el mateix, independentment del suport emprat, ja que aquest últim manca de rellevància per al consumidor. Per tant, la solució adoptada per la Directiva de qualificar les operacions de comerç electrònic fetes en línia com a prestacions de serveis només respecta aquest principi de neutralitat si, al mateix temps, s'adopten les normes necessàries perquè el subministrament d'un producte determinat rebí un tractament idèntic als efectes de l'IVA, independentment que es dugui a terme amb el lliurament d'un bé corporal o mitjançant la transferència d'un bé digitalitzat.

No obstant això, la Comissió Europea, enfront d'aquesta argumentació, ha sostingut des de l'any 2003 que no es pot comparar la informació subministrada en línia amb la que puguin proporcionar els suports físics, ja que la primera ofereix una sèrie de prestacions addicionals.

El problema dels tipus impositius aplicables al comerç electrònic se centra amb relació als **llibres, revistes o diaris**, i no afecta, en canvi, un altre tipus de productes que poden ser objecte de transmissió per via electrònica, com la música, el programari, les pel·lícules, etc. D'acord amb l'art. 91.2.1.2n. LIVA, s'aplica un **tipus impositiu superreduït** (el 4%) als lliuraments, adquisicions intracomunitàries i importacions de llibres, revistes o diaris, en aquells casos en els quals no continguin únicament o fonamentalment publicitat. Així, si considerem que el lliurament en línia del llibre, la revista o el diari, ha de quedar subjecte a l'IVA com una prestació de serveis, cal plantejar-se si es pot acollir a la norma del tipus superreduït. Si la resposta és afirmativa, es respecta el principi de neutralitat en aquesta matèria; mentre que, si la resposta és negativa, s'estaria vulnerant aquest principi en perjudici del comerç electrònic.

Si s'admet que el tipus de gravamen aplicable està condicionat per la naturalesa del bé o servei objecte de transacció, independentment del mitjà que s'utilitzi per a dur-la a terme, el subministrament d'un bé en format digital **hauria de suportar una càrrega tributària idèntica** que la que s'aplica sobre la venda d'un bé corporal de naturalesa anàloga, de manera que el comerç tradicional i el comerç electrònic queden equiparats quant al gravamen que recau sobre ambdós.

No obstant això, com s'ha assenyalat, **no és aquesta la solució adoptada per la Directiva 2002/38/CE**, que va establir que, si bé els estats membres podrien aprovar un o dos tipus reduïts per a una llista tancada de lliuraments de béns i prestacions de serveis, va precisar, a continuació, que això no resultaria aplicable als serveis prestats per via electrònica, que, en conseqüència, haurien de tributar sempre al tipus de gravamen general.

La interpretació de la Comissió Europea i la Direcció General de Tributs

Com s'ha indicat, la Comissió Europea ha entès que no hi ha cap prova que els serveis d'informació digitals d'aquesta naturalesa siguin estrictament equivalents als productes impresos tradicionals, ja que, tot i que el contingut pugui resultar anàleg, les funcionalitats complementàries freqüentment associades al contingut electrònic (per exemple, els motors de cerca, els accessos a arxius o els vincles d'hipertext) fan d'aquests serveis d'informació digitals un producte essencialment diferent.

A Espanya, la Direcció General de Tributs s'ha pronunciat en el mateix sentit que la Comissió Europea. Davant diverses consultes formulades pels contribuents, ha precisat que els llibres, diaris i revistes digitalitzats i transmesos per mitjans electrònics han de tributar al tipus general de l'IVA, independentment que presentin un contingut similar o idèntic al dels productes comercialitzats en format paper.

No obstant això, en els últims temps s'ha produït una situació curiosa amb relació a aquesta interpretació efectuada per la Direcció General de Tributs. Així, el mes de desembre de 2009, el Ministeri de Cultura anunciava la rebaixa de l'IVA del llibre electrònic del 16 al 4%, basant-se en una interpretació de la Direcció General de Tributs, en la resposta a la consulta de 4 de desembre de 2009. No obstant això, poc després, mitjançant resposta a la consulta de 26 de març de 2010, la Direcció General de Tributs es va veure obligada a rectificar, i a acollir la interpretació tradicional d'aquest centre directiu.

6.2. La tributació del llibre electrònic

Segons estableix l'art. 2 de la Llei 10/2007, de 22 de juny, de la lectura, del llibre i de les biblioteques, s'entén per **llibre** l'“obra científica, artística, literària o de qualsevol altra índole que constitueix una publicació unitària en un o diversos volums i que pot aparèixer impresa o en qualsevol altre suport susceptible de lectura. S'entenen inclosos en la definició de llibre, als efectes d'aquesta Llei, els **llibres electrònics** i els llibres que es publiquin o es difonguin per Internet o en un altre suport que pugui aparèixer en el futur, els materials complementaris de caràcter imprès, visual, audiovisual o sonor que siguin editats juntament amb el llibre i que participin del seu caràcter unitari, i també qualsevol altra manifestació editorial”.

D'altra banda, una de les **accepcions del terme *llibre***, segons el Diccionari de la Reial Acadèmia Espanyola de la Llengua (DRAE), és la següent: “Obra científica, literaria o de qualquier 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*”.

Per tant, tant la Llei espanyola del llibre com el DRAE són fidels a la realitat social i a l'avenç tecnològic, i també a la **naturalesa del llibre**, i estableixen unes definicions que poden ser acceptades universalment. Ara bé, com veurem a continuació, les normes de la Unió Europea no han reflectit aquesta realitat en la seva regulació.

Les directives comunitàries

La Directiva 2009/47/CE del Consell, de 5 de maig de 2009, per la qual es modifica la directiva 2006/112/CE, pel que fa als tipus reduïts de l'IVA, estableix una disposició que, al nostre parer, topa amb la naturalesa del llibre i amb la concepció comunament acceptada per la societat actual. En efecte, la redacció de l'annex III de la Directiva 2006/112/CE autoritzava la possibilitat d'aplicar un tipus reduït al “subministrament de llibres, que comprèn el seu lloguer per biblioteques (inclosos fullets, prospectes, impresos afins, àlbums, llibres infantils de pintar, dibuixar i acolorir, música impresa o manuscrita, plànols i mapes hidrogràfics i similars), diaris i revistes, que no siguin íntegrament o predominantment material publicitari”. Per tant, en aquest concepte de *llibre* s'inclou clarament qualsevol llibre imprès o en qualsevol altre suport susceptible de lectura. No obstant això, la modificació introduïda per la Directiva 2009/47/CE en l'annex III de la Directiva 2006/112/CE és de l'estil següent: “subministrament, inclòs el préstec en biblioteques, de llibres en qualsevol mitjà de suport físic (i inclosos així mateix fullets, prospectes i material imprès similar, àlbums i llibres de dibuixar i acolorir infantils, música impresa o manuscrita, els mapes, plànols i mapes hidrogràfics i similars), els diaris i setmanaris que no siguin material íntegrament o predominantment publicitaris”.

Segons la resposta a la consulta de 7 de desembre de 2009 de la Unitat d'IVA i altres impostos sobre el volum dels negocis de la Direcció General de Fiscalitat i Unió Duanera de la Comissió Europea, referint-se a l'IVA aplicable al llibre, arran d'aquesta Directiva 2009/47/CE, “els estats membres tenen normalment l'obligació d'aplicar el tipus normal de l'IVA que ascendeix, com a mínim, al 15%, a tots els lliuraments de béns i prestacions de serveis, no obstant això, poden optar per aplicar un o dos tipus reduïts a alguns o a la totalitat dels béns i serveis que figuren en la llista de l'annex III de la Directiva de l'IVA.

L'annex III constitueix una excepció al sistema general establert per la Directiva de l'IVA, en virtut de la qual cosa tots els lliuraments de béns i prestacions de serveis s'han de gravar al tipus normal de l'IVA aplicable en cada estat membre. D'acord amb la jurisprudència del Tribunal de Justícia, les disposicions que constitueixen excepcions a un principi s'han d'interpretar de manera estricta.

De conformitat amb la nova formulació introduïda mitjançant la Directiva 2009/47/CE, per la qual es modifica la directiva de l'IVA, adoptada el 5 de maig de 2009, els estats membres poden aplicar a partir d'ara un tipus reduït als lliuraments de llibres en qualsevol suport físic. D'altra banda, llegits en combinació, l'art. 98, apartat 2, paràgraf 2n., i l'art. 56, apartat 1, lletra k, de la Directiva de l'IVA, exclouen de l'àmbit d'aplicació dels tipus d'IVA reduïts els serveis electrònics. En particular, el subministrament de textos i informació (vegeu el punt 3 de l'annex II de la Directiva de l'IVA) efectuat per via electrònica és un servei electrònic als efectes de l'IVA. Així, doncs, aquests serveis no es poden acollir a un tipus d'IVA reduït. Tenint en compte que el Consell no ha modificat el text de les disposicions relatives als serveis electrònics, la seva exclusió de l'aplicació del tipus d'IVA continua essent vàlida. Per tant, se'ls ha d'aplicar el tipus normal”.

La posició de la Direcció General de Tributs

Com s'ha assenyalat, la Direcció General de Tributs, en la resposta a la consulta de 4 de desembre de 2009, va precisar que “com a conseqüència de la Directiva 2009/47/CE i del règim legal indicat, tributen al tipus impositiu del 4% els llibres que se subministren en qualsevol mitjà de suport físic, en particular, els lliurats mitjançant arxius electrònics disposats per a bolcar-los en eines de lectura o dispositius portàtils que permetin emma-

gatzemar i llegir llibres digitalitzats. Aquest subministrament es pot fer, a aquest efecte, amb CD-ROM, memòries USB (*pen drives*) o directament descarregant-los des d'equips de maquinari". Aquesta interpretació permetrà l'aplicació del tipus reduït a totes les classes de llibres electrònics, inclosos els descarregats per Internet, tal com es dedueix de l'últim incís que al·ludeix al subministrament "directament per la seva descàrrega des d'equips de maquinari".

No obstant això, la Direcció General de Tributs, pocs mesos després, es va veure obligada a rectificar la seva interpretació mitjançant la resposta a la consulta de 26 de març de 2010, en la qual sosté que "com a conseqüència de la Directiva 2009/47/CE i del règim legal indicat, tributen al tipus impositiu del 4% els llibres que se subministrin en qualsevol mitjà de suport físic, en particular, els lliurats amb arxius electrònics disposats per a bolcar-los en eines de lectura o dispositius portàtils que permetin emmagatzemar i llegir llibres digitalitzats. Aquest subministrament es pot fer, a aquest efecte, amb CD-ROM, memòries USB (*pen drives*) o qualsevol altre suport físic per a descarregar-los en equips de maquinari". El canvi de criteri es reflecteix clarament en aquest últim incís que ja no fa referència a la descàrrega directa des d'equips de maquinari, sinó que es refereix a "qualsevol altre suport físic per a la seva descàrrega a equips de maquinari". A més, el centre directiu afegeix la precisió següent: "Cal subratllar, en aquest sentit, la necessitat que els llibres electrònics s'incorporin a un suport físic perquè la seva tributació en l'impost tingui lloc al 4%, atès que no és possible, d'acord amb l'art. 98.2 de la Directiva 2006/112/CE, que els serveis electrònics tributin a tipus reduïts".

En conseqüència, el llibre electrònic o, almenys el que popularment es coneix així, és a dir, l'obra que es descarrega directament des de la Xarxa a l'equip informàtic (ordinador, mòbil, lector de llibres electrònics, etc.) continuarà tributant al tipus general de l'IVA i no al tipus superreduït. Sobre això, cal tenir en compte que el canvi de criteri de la Direcció General de Tributs entre el que manté la resposta a les consultes de 4 de desembre de 2009 i de 26 de març de 2010 ha pogut donar lloc a declaracions de tributs errònies, ja que l'IVA superreduït es podia aplicar des del moment en el qual es va publicar la primera d'aquestes consultes. Tenint en compte que es tracta d'una interpretació raonable de la norma i a més, emparada en una actuació administrativa d'informació a l'obligat tributari (com és la publicació de les respostes a les consultes per Internet), les actuacions eventuais de comprovació que es puguin dur a terme per a regularitzar la situació tributària d'aquests contribuents no poden donar lloc a la imposició de cap sanció tributària, de conformitat amb el que preveu l'art. 179.2.d de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, general tributària.

En la nostra opinió, una interpretació més àmplia de la norma en l'àmbit territorial espanyol (com la que es podria haver imposat si la Direcció General de Tributs no hagi rectificat el criteri de la resposta a la consulta de 4 de desembre de 2009) no ha de produir distorsions al mercat de la Unió Europea i, des d'un punt de vista jurídic, és perfectament compatible amb la legislació espanyola sobre el llibre i no vulneraria la normativa de la Unió Europea de l'IVA, sinó, més aviat al contrari, respectaria el **principi de neutralitat** aplicable en aquesta matèria.

En qualsevol cas, independentment d'aquesta interpretació defensable de la normativa espanyola i de la Unió Europea que s'acaba d'apuntar, el desitjable seria que les directives comunitàries, atenent la realitat social i l'avenç tecnològic en aquest camp, recollissin de manera expressa un **concepte ampli i actual de llibre**, a l'efecte de l'aplicació del tipus impositiu reduït en l'IVA. Aquest concepte ampli de *llibre* s'hauria d'establir en termes similars al que determina la Llei del llibre espanyola, sense que obsti a això la consideració d'unes operacions com lliuraments de béns i d'altres com prestacions de serveis.

En aquest sentit, el 14 de novembre de 2018 es publica al Diari Oficial de la UE la **Directiva (UE) 2018/1713 del Consell, de 6 de novembre de 2018**, per la qual es modifica la Directiva 2006/112/CE del Consell (Directiva d'IVA), per introduir la possibilitat que els estats membres facin coincidir els tipus d'IVA aplicats a les publicacions amb independència que se subministrin per mitjà

de suport físic o per via electrònica, després de la Sentència del Tribunal de Justícia de la UE de 7 de març de 2017, que va considerar tots dos tipus de subministrament equivalents a situacions comparables.

L'article 98.2, segon paràgraf, de la Directiva d'IVA establí que els tipus reduïts no eren aplicables als serveis per via electrònica. Amb la modificació d'aquest article es permet que els estats membres apliquin un tipus reduït al subministrament de llibres, diaris o revistes digitals, amb l'excepció dels que consisteixin íntegrament o predominantment en música o continguts de vídeo. A més, s'afegeix un nou apartat en l'article 99 de la Directiva d'IVA perquè els estats membres que a 1 de gener de 2017 apliquessin al subministrament de llibres, diaris o revistes en suport físic tipus reduïts inferiors al 5% (mínim establert a l'apartat 1), puguin aplicar el mateix tipus en cas que s'efectuï aquest subministrament per via electrònica.

7. La tributació dels pagaments electrònics

7.1. El gravamen del document electrònic

El problema amb relació al gravamen documental que recau sobre els suports informàtics es planteja en termes totalment oposats als que es plantegen en la contractació electrònica. Si en aquesta última convé mantenir i aplicar al comerç electrònic, en la mesura que sigui possible, els conceptes i categories vigents actualment, en canvi, en la fiscalitat del pagament per mitjans electrònics se suscita la necessitat de **suprimir un tribut vell i anacrònic** com és l'IAJD, a causa que no grava una manifestació autèntica de capacitat econòmica i perquè l'única cosa que provoca són distorsions en el tràfic jurídic i comercial, sense que, per contra, reporti una recaptació elevada.

L'IAJD és la tercera de les modalitats de l'impost sobre transmissions patrimonials i actes jurídics documentats. Al seu torn, el contingut de l'IAJD vigent (tribut que procedeix, bàsicament, de l'antic impost del timbre, que es va re-fondre el 1964 amb l'impost de drets reals) comprèn tres modalitats de gravamen: sobre els documents notariais, sobre els mercantils i sobre els administratius.

Crítiques a l'existència d'un gravamen documental

Ara bé, aquestes crítiques a aquest tribut són independents del suport utilitzat pel document (electrònic o paper) i, per tant, tenen a veure poc amb la irrupció d'Internet en l'escenari comercial, si bé és cert que l'aparició d'aquesta nova via de comunicació ha actuat com a catalitzadora de les nombroses crítiques que suscita aquest vell tribut.

L'art. 33.1 LITPAJD s'ocupa de la **tributació dels documents mercantils**, per la qual cosa proclama que "hi estan subjectes les lletres de canvi, els documents que facin funció de gir o que les supleixin [...]". Per tant, és fonamental el concepte de *funció de gir*, que es produeix quan un document incorpora un crèdit, mitjançant una ordre de pagament que es pot fer efectiva en un altre lloc i data diferents dels d'emissió i a favor del titular legítim del document.

Així, es pot sostenir que el **fet imposable** d'aquesta modalitat de l'IAJD consisteix en l'expedició de documents mercantils que incorporin drets de caràcter abstracte la titularitat dels quals tinguin els posseïdors del document.

Sobre això, cal tenir en compte també el concepte de **document**. L'art. 76.3 *in fine* del Reglament de l'impost, aprovat per l'RD 828/1995, de 29 de maig, reconeix la validesa jurídica, a efecte tributari, dels documents electrònics en

Lectura recomanada

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

expressar que “a l’efecte del que s’ha disposat anteriorment, s’entén per *document* qualsevol suport escrit, inclosos els informàtics, pels quals es provi, acreditat o es faci constar alguna cosa”.

Per tant, no hi ha cap inconvenient a gravar tot tipus de **documents**, també els informàtics.

Jurisprudència del Tribunal Suprem

En aquest sentit, convé tenir present la Sentència del Tribunal Suprem de 3 de novembre de 1997, que estableix, entre altres coses, la legalitat de les previsions reglamentàries sobre la inclusió, entre els documents mercantils, dels documents electrònics (art. 76.3 del Reglament de l’impost).

En definitiva, es pot parlar de **document electrònic** com l’instrument mitjançant el qual s’expressen conceptes, idees o voluntats, utilitzant per a això com a suport els mitjans informàtics i les telecomunicacions.

7.2. Fiscalitat dels diversos pagaments electrònics

L’aplicació de la informàtica al procés de pagament de les transaccions mercantils (especialment si es tracta de relacions habituals, de solvència coneguda) troba inconvenients en la utilització de la **lletra de canvi**, perquè és un efecte timbrat, només conceputat com a lletra si està confeccionat per la Fàbrica Nacional de Moneda i Timbre d’acord amb el model oficial vigent. Aquestes circumstàncies han incitat les empreses a buscar altres solucions alternatives a la lletra de canvi, especialment quan no se n’exigeix l’acceptació, en no pretendre exercir l’acció executiva.

Solucions alternatives

Es tracta, en definitiva, de fer servir altres documents amb més fàcil accés als sistemes informàtics i, sempre que sigui possible, substituir-los pels suports telemàtics. Naturalment, la substitució de l’efecte canviari només té lloc quan es tracta d’operacions amb clients habituals per subministraments en quantia i condicions rutinàries, per a les quals no es considera necessari, o s’estima incorrecte, convertir el client en deutor canviari, ja que no es preveu l’exercici de l’acció canviària executiva.

La solució pot consistir en la substitució de la lletra per un **rebut normalitzat**, al qual es permeti l’accés al descompte bancari, emès pel mateix lliurador, confeccionat per ell mateix, en suport informàtic, i en el qual no cal tenir presents les diferències d’import de cada operació, i subjecte per la legislació tributària, quan intervé una entitat de crèdit, al còmode sistema del pagament en metàl·lic de l’IAJD, en la modalitat que grava els documents mercantils. Ara bé, és evident que el rebut té grans diferències amb la lletra de canvi, en mancar de les garanties canviàries; però, en certs casos, com s’ha dit, els avantatges que ofereix el rebut superen, en la pràctica, les mancances, en el cas d’impagament. No és obligat canviari el lliurat, que no pot esdevenir acceptant, ni tampoc són obligats canviaris els possibles signants del rebut.

Els rebuts

Els rebuts per a la domiciliació de pagaments constitueixen una simple mediació, una prestació del servei de caixa, manifestació de l'activitat bancària de la comissió mercantil. La intervenció del banc es limita a facilitar al client el pagament dels subministraments o dels serveis. Aquests rebuts informatitzats no estan subjectes a l'IAJD.

Els rebuts per a acreditar el pagament parcial de la lletra de canvi i fins i tot el pagament íntegre, quan el banc no tingui en poder seu l'efecte original i el pagament s'hagi fet en una oficina o dependència diferent de la tenidora del document, sí que estan subjectes al gravamen documental. El sistema obre la possibilitat d'immobilitzar la lletra de canvi i de pagar-lo mitjançant rebuts confeccionats pel mateix banc d'acord amb el model aprovat i normalitzat pel Consell Superior Bancari.

Finalment, els rebuts que compleixen la funció de gir en substitució de les lletres de canvi estan, així mateix, subjectes al gravamen documental. El CSB reconeix que s'han popularitzat, n'aprova el model normalitzat i recomana que les entitats financeres gestionin els cedents d'aquests documents i els substitueixin per suports informàtics. Aquest sistema elimina, com en el cas del rebut per a acreditar el pagament de la lletra de canvi, la necessitat del rebut original del client, en suport paper, per a acreditar el pagament del deute.

Una altra alternativa a la lletra de canvi, aquesta de naturalesa canviària, consisteix a substituir-la pel **pagaré**, també confeccionable per l'emissor.

El pagaré

El pagaré és una promesa de pagament que constitueix una declaració canviària del seu emissor i que, com la lletra de canvi, té plena eficàcia executiva, sempre que es respectin les exigències fiscals. No obstant això, s'ha de recordar que, tant en el cas de les lletres de canvi com en el dels pagarés, no és possible (amb la legislació vigent) prescindir del document i substituir-lo pel suport informàtic, en virtut de la necessitat del títol, en què figuren autògrafes les signatures de les declaracions canviàries, constitutives de les obligacions d'aquest caràcter, fins i tot la mateixa del lliurador, la possibilitat del qual de tenir la signatura impresa en el document i no autògrafa està prevista en la Llei canviària. La preocupació per poder suprimir l'existència material de la documentació topa amb el concepte tradicional de la incorporació del dret al títol (en suport paper), que impera com a principi i com a element essencial en la Llei canviària i del xec.

A part del problema entorn de la tributació dels rebuts i dels pagarés, cal plantejar-se si les **transferències electròniques de fons** constitueixen operacions que puguin ser gravades per l'IAJD.

Les transferències electròniques de fons

La Llei 9/1999, de 12 d'abril, de règim jurídic de les transferències entre estats membres de la UE, disposa en l'art. 1.2 que, als efectes d'aquesta Llei, s'entén per *transferència entre estats membres de la UE* "l'operació efectuada per iniciativa d'una persona física o jurídica a partir d'una entitat o sucursal [...] destinada a acreditar una quantitat de diners en un compte de què pugui disposar el beneficiari". Per tant, amb relació a la naturalesa jurídica de la transferència, es pot afirmar que es tracta d'una operació neutra que s'engloba en l'activitat de la intermediació bancària, en virtut de la qual s'efectuen per compte d'altri cobraments o pagaments (art. 175.8è. del Codi de comerç), però que manca d'un règim jurídic propi de caràcter substantiu.

Quant a la seva tributació, cal recordar que, segons disposava l'art. 44.2 del Reglament de l'ITPAJD de 1981, es consideraven, "entre altres documents que fan funció de gir, els següents: [...] f) Les ordres de transferència entre comptes corrents no portats per empreses bancàries o de crèdit".

Ara bé, s'ha de concloure que l'apartat f de l'art. 44.2 del Reglament de 1981 es referia a una operació no bancària, però *a contrario sensu* afectava també les entitats d'aquesta naturalesa. En aquest apartat s'establia el gravamen de les transferències quan tinguin lloc entre comptes corrents portats per empreses que no siguin bancàries o de crèdit. Actualment, no obstant això, destaca la supressió d'aquests documents en el Reglament de l'ITPAJD vigent, per la qual cosa el supòsit que preveia el reglament anterior s'ha reconduït al genèric apartat c de l'art. 76.3 del Reglament actual. No implica cap especialitat, quant al tractament tributari, el fet que la transferència s'efectuï per mitjans electrònics.

Finalment, amb relació a les **targetes de crèdit**, cal recordar que l'art. 44.2 del Reglament de l'ITPAJD de 1981 considerava, "entre altres documents que fan funció de gir, els següents: [...] g) Les ordres de lliurament o abonament de quantitats en compte donades en una plaça per emplenar en una altra de diferent, quan en la seva iniciació o execució intervingui el lliurament de numerari, excepte les nominatives que siguin lliurades per entitats de crèdit contra les seves sucursals o els seus corresponsals. Les ordres de pagament simples o documentàries, incloses les derivades de la utilització de les targetes de crèdit, no queden subjectes quan s'emplenin mitjançant comptes, sense que hi hagi un lliurament de numerari".

Les targetes de crèdit

Respecte d'aquest problema relatiu a si les targetes de crèdit comporten la incidència en l'impost, perquè s'hi vol veure una remissió de fons o una ordre de pagament, convé tenir present la Resolució del Tribunal Econòmic Administratiu Regional (TEAR) de Catalunya, de 25 de gener de 1995, en la qual s'entén que no escau sotmetre a gravamen aquest supòsit, anul·lant les actuacions inspectores dutes a terme, perquè "la targeta no està destinada a la circulació en substitució dels diners, a fer la funció de gir; la seva funció és de mera identificació de l'usuari per a l'accés als serveis que es concedeixen en el contracte d'emissió, singularment que el seu posseïdor obtingui diners del seu compte corrent o del crèdit fins al límit que se li concedeix, de qualsevol terminal (caixer automàtic) que l'admeti".

En definitiva i pel que fa, en general, a la tributació dels documents mercantils, és important destacar que, avui dia, sota el regne de la informàtica i les telecomunicacions, el vell sistema de recaptar l'impost mitjançant efectes timbrats o timbres mòbils resulta **anacrònic**. Per això és estranya la resistència a la supressió de l'efecte timbrat en la lletra de canvi, quan ja està prevista la solució legal, sense que els avantatges recaptatoris teòrics que s'addueixen tinguin cap altre efecte que disminuir la utilització del document. Per tant, l'IAJD no sols representa afegir un impost més a les diferents fases del procés productiu, sinó que també implica una discriminació amb relació a altres formes de pagament utilitzables, com la transferència bancària, el xec o la targeta de crèdit.

La mesura més adequada seria, doncs, la **supressió del tribut** del nostre sistema impositiu, encara que, atesa la seva condició de tribut cedit a les comunitats autònomes, caldria tenir en compte els efectes que es produirien sobre el finançament autonòmic.

8. Impost sobre determinats serveis digitals

Com ja s'ha comentat anteriorment, la **normativa tributària internacional vigent** està pensada fonamentalment per gravar fets imposables basats en la presència física. Aquestes normes tributàries no han estat elaborades per sotmetre a tributació les operacions comercials i els negocis de l'economia digital, basats sobretot en actius intangibles, dades i coneixements. Per això, és difícil aplicar aquesta normativa actual a les empreses que presten serveis digitals en un determinat país sense tenir-hi presència física, sinó mitjançant la xarxa. Així mateix, es generen problemes importants per impedir la deslocalització d'actius intangibles a territoris d'escassa o nul·la tributació. I, d'altra banda, les normes fiscals internacionals actuals tenen dificultats per reconèixer el paper que exerceixen els usuaris en la generació de valor per a les empreses el model de negoci de les quals es basa en el subministrament de dades o la generació de continguts.

Tot això provoca que, mentre no es modifiqui la normativa tributària internacional actual, s'hagi de realitzar, com hem vist, una ingent labor d'interpretació per aplicar a situacions presents normes que no estaven pensades per contemplar operacions comercials electròniques o determinats serveis digitals.

Aquesta situació, com també s'ha comentat, provoca una **disminució en la recaptació** tributària, que preocupa no solament els estats, sinó també les organitzacions internacionals i supranacionals, especialment la Unió Europea.

Per això, des de fa alguns anys, la normativa tributària internacional es troba sotmesa a **un procés de revisió**. En l'àmbit de l'OCDE i del G20 destaca el projecte BEPS, sobre Erosió de Bases Imposables i Traslats de Beneficis (Base Erosion and Profit Shifting), i especialment el seu Informe relatiu a l'Acció 1 sobre els reptes fiscals de l'economia digital, de 5 d'octubre de 2015, així com l'Informe intermedi sobre els reptes fiscals derivats de la digitalització, de 16 de març de 2018. En el mateix sentit, a la Unió Europea destaca la Comunicació de la Comissió Europea *Un sistema impositiu just i eficaç en la Unió Europea per al Mercat Únic Digital*, adoptada el 21 de setembre de 2017, i el paquet de propostes de Directives i Recomanació per aconseguir una imposició justa i eficaç de l'economia digital, presentades el 21 de març de 2018 (el denominat "paquet Digitax").

Entre aquestes últimes mesures de la UE, convé ressaltar la **Proposta de Directiva** relativa al sistema comú de l'impost sobre els serveis digitals que grava els ingressos procedents de la prestació de determinats serveis digitals⁵, un dels objectius del qual és corregir la inadequada tributació que es produeix com a conseqüència de la falta de reconeixement per la normativa fiscal internacional actual de la contribució dels usuaris a la creació de valor per a les em-

⁽⁵⁾COM (2018) 147 final.

preses als països en els quals desenvolupen la seva activitat. La proposta de la Comissió Europea consisteix en un impost indirecte sobre les prestacions de determinats serveis digitals.

En aquesta línia, a principis de 2019, s'ha aprovat pel Govern espanyol el **Projecte de Llei de l'impost sobre determinats serveis digitals**, que es troba en fase de tramitació parlamentària⁶. La regulació d'aquest nou tribut s'adapta a la proposta de Directiva de la UE. Per tant, aquest tribut està concebut com una mesura transitòria fins que s'aprovi definitivament la Directiva citada.

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

L'objecte d'aquest tribut són les prestacions de determinats serveis digitals, concretament, aquells serveis digitals en relació amb els quals hi ha una participació dels usuaris que constitueix una contribució al procés de creació de valor de l'empresa que presta els serveis, i per mitjà dels quals l'empresa monetitza aquestes contribucions dels usuaris.

Quant a la **naturalesa** del tribut, atès que se centra en els serveis prestats, sense tenir en compte les circumstàncies del prestador d'aquests, entre elles la seva capacitat econòmica, el tribut no es caracteritza com un impost sobre la renda o el patrimoni i, per tant, no queda comprès en l'àmbit dels convenis per evitar la doble imposició internacional. Es configura, per tant, com un tribut de caràcter indirecte, compatible amb l'IVA.

En relació amb el **fet imposable** de l'impost, consisteix a gravar les següents prestacions de serveis:

- la inclusió en una interfície digital de publicitat dirigida als usuaris d'aquesta interfície (“serveis de publicitat en línia”);
- la posada a la disposició d'interfícies digitals multifacètiques que permetin als seus usuaris localitzar altres usuaris i interactuar amb ells, o fins i tot facilitar lliuraments de béns o prestacions de serveis subjacents directament entre aquests usuaris (“serveis d'intermediació en línia”); i
- la transmissió, incloses la venda o cessió, de les dades recopilades sobre els usuaris que hagin estat generades per activitats desenvolupades per aquests últims en les interfícies digitals (“serveis de transmissió de dades”).

Els principals **supòsits de no subjecció** a l'impost són els següents:

- els lliuraments de béns o prestacions de serveis subjacents que tinguin lloc entre els usuaris en el marc d'un servei d'intermediació en línia; i
- les vendes de béns o serveis contractats en línia per mitjà del lloc web del proveïdor d'aquests béns o serveis (les activitats minoristes de comerç electrònic) en les quals el proveïdor no actua en qualitat d'intermediari, ja que, per al detallista, la creació de valor resideix en els béns i serveis

subministrats, i la interfície digital s'utilitza únicament com a mitjà de comunicació.

D'altra banda, els **contribuents** d'aquest impost són les persones jurídiques i entitats a les quals es refereix l'article 35.4 LGT, ja estiguin establertes a Espanya, en un altre estat membre de la UE o en qualsevol altre país extracomunitari que, a l'inici del període de liquidació, superin els dos següents llindars:

- que l'import net de la seva xifra de negocis l'any natural anterior superi 750 milions d'euros; i
- que l'import total dels seus ingressos derivats de prestacions de serveis digitals subjectes a l'impost, una vegada aplicades les regles previstes per a la determinació de la base imposable (per determinar així la part d'aquests ingressos que es correspon amb usuaris situats en territori espanyol), corresponents a l'any natural anterior, superi 3 milions d'euros.

Quant a l'àmbit **d'aplicació** de l'impost, se subjectaran aquelles prestacions de serveis digitals que es puguin considerar vinculades d'alguna manera amb el territori d'aplicació de l'impost, la qual cosa s'entendrà que succeeix quan hi hagi usuaris d'aquests serveis situats en aquest territori, que és el que constitueix precisament el nexce que justifica l'existència del gravamen. A l'efecte de considerar els usuaris com a situats en el territori d'aplicació de l'impost, s'estableixen una sèrie de normes específiques per a cadascun dels serveis digitals, que estan basades en el lloc en què s'han utilitzat els dispositius d'aquests usuaris, localitzats al seu torn, en general, a partir de les seves adreces de protocol d'Internet (IP), tret que s'utilitzin altres mitjans de prova, en particular, altres instruments de geolocalització dels dispositius.

Respecte a la **base imposable** de l'impost, estarà constituïda per l'import dels ingressos, exclosos, si escau, l'IVA o altres impostos equivalents, obtinguts pel contribuïent per cadascuna de les prestacions de serveis digitals subjectes a l'impost, realitzades al seu territori d'aplicació.

Pel que fa al **tipus impositiu** previst, l'impost s'exigirà al tipus del 3%. La meritació del tribut es produirà per cada prestació de serveis gravada, i el període de liquidació serà trimestral.

Així mateix, es preveuen una sèrie d'obligacions **formals** per als contribuïents de l'impost:

- presentar declaracions relatives a l'inici, modificació i cessament de les activitats que determinin la seva subjecció a l'impost;
- sol·licitar de l'Administració el número d'identificació fiscal, i comunicar-lo i acreditar-lo en els supòsits que s'estableixin;

- sol·licitar de l'Administració la seva inscripció en el registre d'entitats creat a l'efecte d'aquest impost;
- portar els registres que s'estableixin reglamentàriament;
- presentar periòdicament o a requeriment de l'Administració, informació relativa als seus serveis digitals;
- nomenar un representant a l'efecte del compliment de les obligacions imposades, quan es tracti de contribuents no establerts a la UE;
- conservar, durant el termini de prescripció, els justificants i documents acreditatius de les operacions objecte de l'impost, en particular, aquells mitjans de prova que permetin identificar el lloc de prestació del servei digital gravat;
- traduir al castellà, o a qualsevol altra llengua oficial, quan així ho requereixi l'Administració tributària, les factures, contractes o documents acreditatius corresponents a prestacions de serveis digitals que s'entenguin realitzades al territori d'aplicació de l'impost; i
- establir els sistemes, mecanismes o acords que permetin determinar la localització dels dispositius dels usuaris al territori d'aplicació de l'impost.

Finalment, en relació amb aquesta última obligació formal, es tipifica com a **infracció tributària** greu l'incompliment de l'obligació d'establir els sistemes, mecanismes o acords que permetin determinar la localització dels dispositius dels usuaris al territori d'aplicació de l'impost. La sanció consistirà en multa pecuniària del 0,5% de l'import net de la xifra de negocis de l'any natural anterior, amb un mínim de 15.000 euros i un màxim de 400.000 euros, per cada any natural en el qual s'hagi produït l'esmentat incompliment.

Activitats

Casos pràctics

1. La societat X, SA, amb seu a Barcelona, es dedica a comercialitzar productes informàtics. Aquesta empresa ha fet, en aquest exercici, una sèrie d'operacions comercials per Internet, sobre les quals es plantegen alguns dubtes quant a la seva tributació.

Concretament, l'empresa ha fet amb el seu proveïdor, una empresa d'informàtica resident a França, a partir del web d'aquesta última, les operacions següents: una adquisició de material informàtic (portàtils, impressores, etc.) que s'han transportat pels mètodes convencionals; un programa d'ordinador d'una base de dades, anomenada *Infodata 2.0*, en format digitalitzat a la Xarxa, per a ús de l'empresa espanyola; un altre programa d'ordinador de gestió empresarial, confeccionat a mida per a l'empresa espanyola, també adquirit en línia, i, finalment, l'última versió d'aquesta base de dades, *Infodata 3.0*, per a comercialitzar-la a Espanya, igualment descarregada des d'Internet.

D'altra banda, la societat X, SA, ha comprat per Internet un programa estàndard a una empresa anomenada *Programari Plus*, que té un web amb el nom de domini següent: www.programariplus.es. El web està redactat en espanyol, contracta una empresa de serveis d'Internet resident a Espanya, on està allotjat, i, a més, en el web es diu que *Programari Plus* és una empresa espanyola. No obstant això, no hi ha cap local conegut d'aquesta empresa a Espanya, i, d'altra banda, els productes que es venen pel seu web procedeixen d'una altra empresa nord-americana anomenada *Software Plus Inc*.

Amb relació a la imposició directa, es plantegen les qüestions següents:

- a) S'ha de considerar el producte de les operacions relatives al material informàtic (portàtils, impressores, etc.) "rendes obtingudes a Espanya" i, per tant, subjectes a tributació al nostre territori i sobre les quals s'ha de practicar retenció?
- b) I amb relació als programes d'ordinador *Infodata 2.0* que es descarreguen directament des del web d'Internet?
- c) Té incidència sobre la tributació directa la circumstància que el programa d'ordinador de gestió empresarial es faci a mida per a l'empresa espanyola? Com ha de tributar aquesta operació?
- d) Quin és el règim tributari de l'operació relativa al programa d'ordinador *Infodata 3.0* per a comercialitzar a Espanya?
- e) Respecte de l'operació comercial feta amb l'empresa *Programari Plus*, es pot entendre que les rendes han estat obtingudes per aquesta empresa mitjançant un EP? Com tributen?
- f) I si l'empresa *Programari Plus* tingués en propietat un servidor a Espanya amb el qual fes les seves vendes? Com tribuarien les rendes obtingudes?

2. En el mateix supòsit del cas anterior, i amb relació a la imposició indirecta, es plantegen les qüestions següents:

- a) Quina és la tributació per IVA de l'adquisició per la societat X, SA, de material informàtic a l'empresa francesa? Té incidència la contractació electrònica en aquesta tributació?
- b) Com tributa per IVA l'adquisició del programa d'ordinador *Infodata 2.0*? I si l'adquirent fos un particular i l'import de l'operació fos superior a deu mil euros?
- c) Quin IVA s'ha d'aplicar a l'adquisició del programa d'ordinador de gestió empresarial? I a l'adquisició del programa *Infodata 3.0*?
- d) Ha de tributar per IVA l'adquisició del programa a l'empresa *Programari Plus*? I si el suport fos un DVD que es transportés per mitjans convencionals?
- e) Com tributaria l'adquisició del programa d'ordinador per Internet a l'empresa *Programari Plus* si la fes un particular espanyol?

Exercicis d'autoavaluació

1. La venda de béns materials per Internet, pel que fa a la imposició directa,...

- a) implica que no cal aplicar a les rendes obtingudes la normativa general de l'IS, de l'IRPF o de l'IRNR, que grava els beneficis de les vendes fetes o els serveis prestats.

b) no planteja problemes greus des del punt de vista de l'àmbit objectiu de la contractació electrònica.

c) planteja molts problemes des del punt de vista de l'àmbit objectiu de la contractació electrònica, que obliga a efectuar una tasca important de qualificació de les rendes.

2. Les conseqüències tributàries de la diferent qualificació de les rendes obtingudes com a cessió d'ús o com a compravenda...

a) són molt rellevants quan el comerç electrònic es fa entre subjectes residents en diferents estats mitjançant EP.

b) són molt rellevants quan el comerç electrònic es fa entre subjectes residents al mateix estat.

c) són molt rellevants quan el comerç electrònic es fa entre subjectes residents en diferents estats sense que hi hagi EP.

3. El consens majoritàriament assolit en el seu moment en el si de les organitzacions internacionals, especialment en l'OCDE, estableix com a principi general...

a) la primacia de l'estat de la font sobre l'estat de residència.

b) la primacia de l'estat de la nacionalitat del contribuent.

c) la primacia de l'estat de residència sobre l'estat de la font.

4. D'acord amb la interpretació continguda en els comentaris al model de CDI de l'OCDE,...

a) el web allotjat en un servidor, en si mateix, no constitueix un EP, mentre que un equip informàtic sí que pot constituir un EP al país del comprador, sempre que sigui propietat de l'empresa venedora.

b) el web allotjat en un servidor, en si mateix, constitueix un EP, mentre que un equip informàtic no pot constituir mai un EP al país del comprador, encara que sigui propietat de l'empresa venedora.

c) el web allotjat en un servidor, en si mateix, no constitueix un EP ni tampoc un equip informàtic situat al país del comprador, encara que sigui propietat de l'empresa venedora.

5. La Directiva 2002/38/CE va establir, amb relació a l'IVA, que els serveis prestats per via electrònica des de països de fora de la UE a persones establertes al territori de la UE, o bé a partir d'aquest últim territori a destinataris establerts en tercers països,...

a) s'havien de subjectar a tributació al lloc de residència del seu prestador.

b) s'havien de subjectar a tributació al lloc de residència del destinatari.

c) havien de quedar exempts de tributació.

6. Als efectes de l'IVA, en un servei prestat per via electrònica, l'import del qual sigui superior a deu mil euros, si el destinatari és un subjecte passiu de l'IVA establert en un altre estat membre de la UE i el prestador resideix al TAI...

a) l'operació es localitza a la seu de residència del destinatari.

b) l'operació es localitza a la seu de residència del prestador.

c) l'operació no es troba subjecta a l'impost.

7. Als efectes de l'IVA, en un servei prestat per via electrònica, l'import del qual sigui superior a deu mil euros, si el destinatari és un particular resident en un altre estat membre de la UE i el prestador resideix al TAI...

a) l'operació es localitza a la seu de residència del destinatari.

b) l'operació es localitza a la seu de residència del prestador.

c) l'operació no es troba subjecta a l'impost.

8. En el règim especial del comerç electrònic en l'IVA, si el prestador del servei consulta el VIES i el NIF als efectes de l'IVA comunicat pel client es troba en aquest sistema informàtic, i a més el prestador no disposa de dades que posin en dubte la qualitat de subjecte passiu del client...

a) s'exclou la responsabilitat del prestador pel deute que pugui sorgir.

- b) s'exclou la responsabilitat del destinatari pel deute que pugui sorgir.
- c) no s'exclou la responsabilitat ni del prestador ni del destinatari pel deute que pugui sorgir.

9. D'acord amb la posició de la Comissió Europea i la Direcció General de Tributs (abans de la Directiva 2018/1713, de 6 de novembre de 2018), el subministrament de textos i informació efectuat per via electrònica...

- a) és un lliurament de béns als efectes de l'IVA que es pot acollir a un tipus d'IVA reduït.
- b) és un servei electrònic als efectes de l'IVA que es pot acollir a un tipus d'IVA reduït.
- c) és un servei electrònic als efectes de l'IVA que no es pot acollir a un tipus d'IVA reduït.

10. Els rebuts que compleixen la funció de gir en substitució de les lletres de canvi...

- a) estan subjectes a l'impost sobre actes jurídics documentats.
- b) no estan subjectes a l'impost sobre actes jurídics documentats.
- c) estan subjectes a l'impost sobre actes jurídics documentats i n'estan exempts.

Solucionari

Activitats

Casos pràctics

1. a) No es tracta de rendes obtingudes a Espanya. Com que som davant una compravenda internacional, s'hi aplica l'art. 7 del CDI hispanofrancès, que sotmet els beneficis empresarials a tributació a l'estat de residència del contribuent, tret que hi hagi EP al país de la font, cosa que no succeeix en aquest cas. No hi ha obligació que l'empresa espanyola faci retencions, ja que aquesta obligació només existeix amb relació a les rendes subjectes a tributació a Espanya (art. 31.1 LIRNR).

1. b) Tampoc no es tracta de rendes obtingudes a Espanya. No té incidència la digitalització del producte: no som davant un cànon sinó davant una compravenda. Per tant, com que som davant una compravenda internacional, s'hi aplica l'art. 7 del CDI hispanofrancès, que sotmet els beneficis empresarials a tributació a l'estat de residència del contribuent, tret que hi hagi EP al país de la font, cosa que no succeeix en aquest cas. No hi ha obligació que l'empresa espanyola faci retencions, ja que aquesta obligació només existeix amb relació a les rendes subjectes a tributació a Espanya (art. 31.1 LIRNR).

1. c) Tampoc no té incidència l'estandardització o no del programa d'ordinador: no hi ha una transmissió dels drets d'explotació i no som davant un cànon sinó davant una compravenda. Per tant, tampoc no es tracta de rendes obtingudes a Espanya. Com que som davant una compravenda internacional, s'hi aplica l'art. 7 del CDI hispanofrancès, que sotmet els beneficis empresarials a tributació a l'estat de residència del contribuent, tret que hi hagi EP al país de la font, cosa que no succeeix en aquest cas. No hi ha obligació que l'empresa espanyola faci retencions, ja que aquesta obligació només existeix amb relació a les rendes subjectes a tributació a Espanya (art. 31.1 LIRNR).

1. d) Es tracta de rendiments sotmesos a l'IRNR, en concepte de rendes obtingudes per un no resident sense mediació d'EP. Com que som davant una transmissió de drets de propietat intel·lectual per a la seva explotació comercial, s'hi aplica l'art. 12 del CDI hispanofrancès (cànon), que sotmet aquest tipus de rendes a tributació compartida: es graven a l'estat de residència (França), però també parcialment a l'estat de la font (Espanya). Segons el CDI hispanofrancès, el tipus impositiu és del 5%. Per tant, l'empresa espanyola (pagadora del cànon) té l'obligació de retenir, ja que som davant rendes subjectes a tributació a Espanya (art. 31.1 LIRNR). En aquest cas, l'import de la retenció coincideix amb l'import de l'IRNR (art. 31.2 LIRNR). No obstant això, l'empresa francesa té dret a declarar i pagar l'IRNR. En aquest cas, si s'acredita aquesta circumstància, no hi ha obligació de retenir (art. 31.4.c LIRNR).

1. e) El CDI hispanonord-americà (art. 5) no conté cap esment específic sobre l'EP en l'àmbit del comerç electrònic. Remet al concepte de *lloc fix de negocis*. En aquest cas, no hi ha cap local en territori espanyol. Així mateix, cal descartar el criteri del lloc indicat en el web, i també el nom de domini. Finalment, i com a criteri interpretatiu, hi ha els comentaris a l'art. 5 del model de CDI de l'OCDE. Segons els criteris de l'OCDE, el contracte d'allotjament no determina un EP. Per tant, si no hi ha EP, no som davant rendes obtingudes a Espanya. Es tracta d'una compravenda internacional, i s'hi aplica l'art. 7 del CDI hispanonord-americà, que sotmet els beneficis empresarials a tributació a l'estat de residència del contribuent, tret que hi hagi EP al país de la font, cosa que no succeeix en aquest cas. No hi ha obligació que l'empresa espanyola faci retencions, ja que aquesta obligació només existeix amb relació a les rendes subjectes a tributació a Espanya (art. 31.1 LIRNR).

1. f) Aquí es planteja un problema sobre l'eficàcia jurídica dels comentaris al model de CDI de l'OCDE. Els tribunals espanyols es poden apartar dels criteris interpretatius de l'OCDE manifestats en uns comentaris a un model de conveni. El que realment vincula els tribunals espanyols és la norma aplicable, en aquest cas, el CDI hispanonord-americà. No obstant això, si els tribunals espanyols seguissin els criteris de l'OCDE, en els comentaris a l'art. 5 del model de CDI, la tributació seria la següent: en el cas de propietat del servidor, s'entén que l'empresa venedora té un EP al país de la compradora. En aquest supòsit, segons l'art. 7 del CDI hispanonord-americà, la renda s'entén obtinguda al país de la font (Espanya). L'EP nord-americà ha de tributar per l'IRNR amb EP, que és pràcticament idèntic a l'IS espanyol, amb uns quantes especialitats, que ha de presentar en els mateixos models i terminis que una empresa resident. Finalment, l'empresa espanyola no ha d'efectuar cap retenció, ja que no es tracta d'una renda sotmesa a retenció, segons les normes de l'IS, concretament d'acord amb l'art. 56 i següents RIS.

2. a) L'adquisició de material informàtic (portàtils, impressores, etc.) es qualifica com una adquisició intracomunitària de béns (art. 13 LIVA). L'operació es localitza a Espanya (art. 71 LIVA). Es produeix l'autorepercussió del tribut. Per tant, s'hi aplica el tipus impositiu espanyol i s'ingressa en la Hisenda pública espanyola. No té cap incidència en el règim tributa-

ri, en aquest cas, la circumstància que la contractació d'aquests productes s'hagi fet per via telemàtica. Com que no es produeix la digitalització del producte, no es plantegen dubtes quant a la qualificació de l'operació com a lliurament de béns o prestació de serveis.

2. b) La tributació de l'adquisició en línia del programa Infodata 2.0 és la següent: el destinatari és subjecte passiu resident al TAI, el prestador és un no resident al TAI, la localització és la seu del destinatari i, quant a la tributació, cal aplicar l'IVA del destinatari (art. 69.1.1r. LIVA). Es produeix la inversió del subjecte passiu (art. 84.1.2n. LIVA) i l'autorepercussió del tribut. Per tant, s'hi aplica el tipus impositiu espanyol i s'ingressa en la Hisenda pública espanyola.

La tributació si l'adquirent fos un particular i l'import de l'operació fos superior a deu mil euros és la següent: el destinatari és un particular resident al TAI, el prestador és un resident en un altre estat membre de la UE, la localització és la seu del destinatari i pel que fa a la tributació, hi ha d'aplicar l'IVA del destinatari (art. 70.1.4.º LIVA). S'aplica el tipus impositiu espanyol i pot acollir-se al règim especial de la Unió.

2. c) La tributació de l'adquisició del programa de gestió empresarial és la següent: el destinatari és un subjecte passiu resident al TAI, el prestador no és resident al TAI, la localització és la seu del destinatari i, quant a la tributació, cal aplicar l'IVA del destinatari (art. 69.1.1r. LIVA). Es produeix la inversió del subjecte passiu (art. 84.1.2n. LIVA) i l'autorepercussió del tribut. Per tant, s'hi aplica el tipus impositiu espanyol i s'ingressa en la Hisenda pública espanyola.

D'altra banda, la tributació de l'adquisició del programa Infodata 3.0 és la següent: es tracta d'una prestació de serveis, ja que som davant una cessió de drets d'autor (art. 11.2.4t. LIVA), la localització és la seu del destinatari (art. 69.1.1r. LIVA). Es produeix la inversió del subjecte passiu (art. 84.1.2n. LIVA) i l'autorepercussió del tribut. Per tant, s'hi aplica el tipus impositiu espanyol i s'ingressa en la Hisenda pública espanyola.

2. d) La tributació de l'adquisició del programa en línia és la següent: el destinatari és un subjecte passiu resident al TAI, el prestador és un no resident al TAI, la localització és la seu del destinatari i, quant a la tributació, cal aplicar l'IVA del destinatari (art. 69.1.1r. LIVA). Es produeix la inversió del subjecte passiu (art. 84.1.2n. LIVA) i l'autorepercussió del tribut. Per tant, s'hi aplica el tipus impositiu espanyol i s'ingressa en la Hisenda pública espanyola.

Quant a la tributació de l'adquisició del programa en DVD, és la següent: si el suport és físic, passa per la duana i es liquida l'IVA espanyol, en la modalitat d'importació (art. 18 LIVA). No s'hi pot aplicar la inversió del subjecte passiu de l'art. 84.1.2n. LIVA perquè no està prevista per a la modalitat d'importació, en la qual és subjecte passiu l'importador, sigui persona física o jurídica (art. 86 LIVA).

2. e) La tributació, si l'adquisició la fes un particular espanyol, seria la següent: el destinatari és un particular resident al TAI, el prestador no és resident a la UE, la localització és la seu del destinatari i, quant a la tributació, cal aplicar l'IVA del destinatari (art. 70.1.4t. LIVA). S'aplica el règim especial exterior de la Unió. L'empresa nord-americana ha d'aplicar el tipus impositiu espanyol i s'ingressa en la Hisenda pública del país d'identificació.

Exercicis d'autoavaluació

1. b

2. c

3. c

4. a

5. b

6. a

7. a

8. a

9. c

10. a

