

<http://idp.uoc.edu>

ARTÍCULO

# El IVA en el consumo por vía electrónica

Ana María Delgado García

---

Fecha de presentación: julio de 2009

Fecha de aceptación: septiembre de 2009

Fecha de publicación: diciembre de 2009

## Resumen

Las operaciones comerciales electrónicas llevadas a cabo por los consumidores se ven afectadas por la fiscalidad indirecta que grava el consumo general, es decir, por el impuesto sobre el valor añadido. Al respecto, los aspectos más importantes que se plantean son, en primer lugar, la localización de las operaciones comerciales electrónicas en el IVA; en segundo lugar, la aplicación del régimen especial del IVA para el comercio electrónico, y, en tercer lugar, la regulación de la facturación telemática.

## Palabras clave

fiscalidad, IVA, comercio electrónico

## Tema

Fiscalidad

## *VAT in electronic transactions*

## Abstract

*Online commercial transactions are affected by indirect taxation on general consumption, that is, Value Added Tax. The most important aspects are, firstly, how to establish the geographic location for purchases made over the Internet, secondly, the application of special VAT norms for Internet shopping and thirdly, the regulation of electronic invoicing.*

## Keywords

*taxation, VAT, electronic commerce*

## Subject

*Taxation*

---

## 1. Introducción

La globalización e internacionalización de los mercados provoca que cada vez se haga más patente la necesidad de protección de los consumidores en nuestra sociedad. Así lo entiende el art. 51 de la Constitución española, que configura la defensa de los consumidores como un principio rector de la política social y económica que los poderes deben garantizar. En el desarrollo de este precepto constitucional, se han aprobado varias normas de protección de los consumidores y usuarios.<sup>1</sup>

El legislador también es sensible a la nueva realidad marcada por la irrupción de las tecnologías de la información y la comunicación en el ámbito contractual, y de ahí que haya dictado normas específicas de protección al consumidor cuando la contratación se produce por medios electrónicos.<sup>2</sup> Pues bien, uno de los aspectos presentes en las transacciones comerciales a través de Internet es el de sus repercusiones fiscales, tema relacionado en última instancia con la protección de los consumidores.

Las cuestiones tributarias conflictivas en el comercio electrónico básicamente afectan, por un lado, a la imposición sobre la renta personal y societaria, es decir, al impuesto sobre la renta de las personas físicas, al impuesto sobre sociedades y al impuesto sobre la renta de no residentes; y, por otro lado, a la imposición sobre el consumo, es decir, al impuesto sobre el valor añadido.

Ahora bien, las principales cuestiones problemáticas que se suscitan en relación con la imposición directa sobre el

comercio electrónico (la calificación de las rentas obtenidas, la determinación de la residencia de los sujetos intervinientes y la controvertida aplicación del concepto de establecimiento permanente) no afectan a las operaciones comerciales electrónicas llevadas a cabo por los consumidores.<sup>3</sup>

Por lo tanto, es en relación con la imposición indirecta sobre el comercio electrónico, y más concretamente respecto al IVA, donde tienen mayor relevancia los aspectos fiscales de la contratación de consumo por vía electrónica. En este ámbito, los problemas que se plantean son, en primer lugar, la localización de las operaciones comerciales electrónicas en el IVA; en segundo lugar, la aplicación del régimen especial del IVA para el comercio electrónico, y, en tercer lugar, la facturación telemática.<sup>4</sup>

## 2. La localización de las operaciones comerciales electrónicas

En el caso de la contratación electrónica de bienes materiales que no circulan por la Red, no se plantean especiales problemas de calificación por la circunstancia de llevar a cabo dicha contratación por vía telemática. Los bienes se entregan y se transportan por los medios convencionales y no en formato digitalizado por la Red. El IVA, por lo tanto, debe aplicarse, según los casos, en alguna de las modalidades siguientes: operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias, régimen de ventas a distancia, importaciones o exportaciones.

1. Véase, por ejemplo, la Ley 26/1984, de 19 de julio, General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios. Por otra parte, para incorporar las disposiciones de la Directiva 93/13/CEE del Consejo, de 5 de abril de 1993, sobre las cláusulas abusivas en los contratos celebrados con consumidores, el legislador español ha adoptado varias normas, como la Ley 7/1998, de 13 de abril, sobre Condiciones Generales de la Contratación o la Ley 44/2006, de 29 de diciembre, de Mejora de la Protección de los Consumidores y Usuarios.
2. A este respecto, destaca la Ley 34/2002, de 11 julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico. En este punto, cabe destacar también el Real Decreto 424/2005, de 15 de abril, por el que se aprueba el Reglamento sobre las condiciones para la prestación de servicios de comunicaciones electrónicas, el servicio universal y la protección de los usuarios; o el Real Decreto 292/2004, de 20 de febrero, por el que se crea el distintivo público de confianza en los servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico y se regulan los requisitos y procedimiento de concesión.
3. Véase sobre la fiscalidad del comercio electrónico, tanto desde el punto de vista de la imposición directa como de la indirecta, OLIVER CUELLO, Rafael (1999), *Tributación del comercio electrónico*, Valencia: Tirant Lo Blanch.
4. Con relación a la imposición indirecta sobre el comercio electrónico, pueden consultarse: DELGADO GARCÍA, Ana M.<sup>a</sup>; OLIVER CUELLO, Rafael (2002), «La fiscalidad en el comercio electrónico», *Revista de Información Fiscal*, n.º 49, y también MARTOS, Juan Jesús (2006), *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Valencia: Tirant Lo Blanch.

Cuando nos hallamos ante la compraventa de productos materiales por vía telemática y éstos no hayan de ser objeto de transporte desde otro país, poniéndose a disposición del adquirente en territorio español, se aplica el régimen tributario de las operaciones interiores en su modalidad de entrega de bienes, que se sujetan, en consecuencia, al tipo impositivo correspondiente determinado en la legislación española (art. 68.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, LIVA).

En el supuesto de que la compraventa electrónica tenga por objeto un bien material que proceda de un país perteneciente a la Unión Europea (UE), nos encontramos ante una adquisición intracomunitaria de bienes. En ésta, el adquirente (que debe ser empresario o profesional) será sujeto pasivo del impuesto y habrá de practicar su auto-repercusión, aplicando (como en el caso anterior) el tipo impositivo español (art. 71 LIVA).

Si en la misma compraventa electrónica de un bien material que sea procedente de un país perteneciente a la Unión Europea, el adquirente no tiene la condición de empresario o profesional, se aplica el régimen de ventas a distancia. Según éste, los consumidores particulares pueden adquirir indirectamente, sin desplazamiento físico, sino mediante catálogos, anuncios, etc., cualquier clase de bienes, con tributación en origen, si el volumen de ventas del empresario proveedor no excede, por año natural, de ciertos límites.<sup>5</sup>

El criterio para la localización territorial de las ventas a distancia varía en función del volumen de operaciones realizadas por el sujeto pasivo durante el año natural precedente o durante el año en curso con destino a un Estado miembro determinado. Si tales operaciones con destino al territorio español de aplicación del IVA exceden de 35.000 euros, las entregas de los bienes se entenderán localizadas en el país de destino y sujetas, por consiguiente, al IVA español. En caso contrario, si el volumen de operaciones es inferior, las entregas de bienes se localizarán en el Estado miembro de origen donde está

situado el sujeto pasivo vendedor, salvo que éste ejercite la opción por la localización de la operación en el país de destino donde resida o esté establecido el comprador (art. 68.3 LIVA).<sup>6</sup>

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

Por lo que se refiere a la contratación electrónica de las prestaciones de servicios (no efectuadas a través de la Red), tampoco se suscitan problemas relevantes en cuanto a su tributación en el IVA. Es decir, la utilización de la vía telemática para contratar estos servicios no supone ninguna especialidad respecto al tradicional sistema de contratación basado en el soporte de papel. Se aplica, pues, el régimen previsto para tales operaciones, teniendo en cuenta las reglas de localización del hecho imponible. El art. 69 LIVA establece la regla general para la localización de las prestaciones de servicios en el territorio donde el prestador de éstos tenga la sede de su actividad económica o, en su defecto, en el domicilio de quien los preste. Por otra parte, como veremos a continuación, el art. 70 LIVA determina una serie de reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios.

Según el art. 8.2.7º LIVA, se califica como entrega de bienes el «suministro de un producto informático normalizado efectuado en cualquier soporte material». A estos efectos, se considerarán como productos informáticos normalizados «aquellos que no precisen de modificación sustancial alguna para ser utilizados por cualquier usuario».

Por su parte, el art. 11.2.16º LIVA determina la calificación como prestación de servicios del «suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega

5. Este régimen de ventas a distancia requiere, según el art. 68.3 y 5 LIVA, que no exista desplazamiento físico del comprador y que los destinatarios de las citadas entregas no tengan la condición de sujeto pasivo.

6. El mencionado criterio de localización funciona también a la inversa: se localizan en destino las operaciones que realiza un empresario residente en España con destino al territorio de otros Estados miembros de la UE, si superan los límites fijados en dicho Estado miembro (art. 68.4 LIVA).

de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte». En particular, se considerará prestación de servicios «el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario».

Los suministros de productos que en virtud de estos preceptos deben ser considerados como prestaciones de servicios se localizarán, siguiendo la regla general de localización establecida en el art. 69 LIVA, en la sede del prestador, y no serán de aplicación las excepciones determinadas en el art. 70.1.4.º LIVA (sede del destinatario), pues estas últimas, como veremos, están previstas para las operaciones comerciales electrónicas de bienes o servicios que circulan por la Red (suministros en línea) ni el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (capítulo VIII del título IX, arts. 163 bis a 163 quáter LIVA), por las mismas razones.

Cuando estamos en presencia de operaciones comerciales sobre bienes o derechos relacionados de alguna manera con la propiedad intelectual (que son los que habitualmente se transportan o circulan por la Red), tiene suma importancia su calificación como compraventas de productos o como cesiones de uso. En el caso de la compraventa, las operaciones por vía telemática se califican, según veremos a continuación, como prestaciones de servicios, que se localizan en la sede del destinatario (art. 70.1.4º LIVA). Mientras que en el caso de la cesión de uso, es decir, cuando se transmiten derechos de propiedad intelectual para la explotación del producto, nos encontramos ante prestaciones de servicios en las que, siempre que el destinatario sea sujeto pasivo del impuesto (empresario o profesional), se produce la inversión de dicho sujeto pasivo (art. 70.1.5 LIVA). No obstante, es difícil pensar en una operación de transmisión de derechos de propiedad intelectual para su explotación comercial cuyo destinatario no sea un empresario o profesional.

La tributación de las operaciones comerciales electrónicas en las que la transmisión del producto se realiza por vía telemática (suministros en línea) ha sido objeto de una importante modificación mediante la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, que ha dado nueva redacción al art. 70 LIVA.<sup>7</sup> Como se ha comentado ya, el art. 69 LIVA establece la regla general para la localización de las prestaciones de servicios en la sede del prestador de éstos, mientras que el art. 70 LIVA determina una serie de reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios.

Pues bien, la Ley 53/2002, de 30 de diciembre (que en esta materia entra en vigor a partir del 1 de julio del 2003) modifica el art. 70 LIVA y establece nuevas reglas especiales de localización del hecho imponible. El art. 70.1.4º LIVA califica todas las operaciones sobre productos digitalizados que circulan por la Red como prestaciones de servicios. Y, a su vez, cambia en estos casos el lugar de realización del hecho imponible (sede del destinatario) para que los servicios procedentes de fuera de la Unión Europea y prestados a particulares comunitarios queden sujetos al IVA; mientras que los mismos servicios exportados desde la Unión Europea a otros países no quedarán sujetos al IVA.<sup>8</sup>

Como establece el art. 70.1.4º.B de la LIVA, «se considerarán servicios prestados por vía electrónica aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes: a) el suministro y alojamiento de sitios informáticos; b) el mantenimiento a distancia de programas y de equipos; c) el suministro de programas y su actualización; d) el suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos; e) el suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas,

7. Esta modificación normativa constituye la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo del 2002.

8. Por ejemplo, una empresa española vende un programa de ordenador para gestión de reservas hoteleras a una empresa suiza para ser utilizado en sus locales situados en este país. La empresa española no debe repercutir el IVA, ya que la operación se localiza fuera de la UE (art. 70.1.4º LIVA).

culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio; y f) el suministro de enseñanza a distancia».

A continuación, la ley clarifica que no es lo mismo contratar por vía electrónica que transmitir el bien o servicio por la Red: «A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica».

Por consiguiente, con el nuevo sistema resulta imprescindible para el prestador del servicio no comunitario saber si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA o un particular.

Si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en un Estado miembro de la Unión Europea, el prestador del servicio no repercute el IVA, sino que es el destinatario el que auto-repercute el impuesto, mediante la técnica de la inversión del sujeto pasivo (art. 84.1.2º LIVA). Asimismo, los supuestos de inversión del sujeto pasivo implican la emisión de un documento equivalente a la factura, la auto-repercusión del impuesto, su liquidación y el cómputo de éste, si procede, entre el IVA soportado deducible.<sup>9</sup>

Si el destinatario es un empresario o profesional establecido fuera de la Unión Europea, en cambio, la operación no está sujeta al IVA.<sup>10</sup>

Por último, si el destinatario es un particular, el proveedor debe repercutirle el IVA correspondiente a cada Estado miembro en el que se consuman estos servicios. A estos efectos, se introduce un nuevo régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, en el capítulo

VIII del título IX de la ley del impuesto (arts. 163 bis, ter y quáter LIVA).

### 3. El régimen especial del comercio electrónico

El nuevo régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica se halla regulado, como se ha dicho, en el capítulo VIII del título IX de la ley del impuesto (arts. 163 bis, ter y quáter LIVA). También debe tenerse en cuenta la Orden del Ministerio de Hacienda 665/2004, de 9 de marzo, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de los ingresos de IVA de operadores extracomunitarios que prestan servicios por vía electrónica a consumidores finales.

Se trata, pues, del régimen aplicable a los servicios prestados por empresas no comunitarias a particulares comunitarios. Se configura como un régimen especial de carácter voluntario. Este régimen especial del IVA supone una serie de obligaciones del operador no comunitario, que pueden cumplirse por vía telemática.

En este sentido, debe presentar en el Estado miembro de identificación (el que haya elegido el empresario o profesional para declarar el inicio de su actividad) la declaración de inicio, modificación o cese de las operaciones incluidas en este régimen. También ha de presentar con carácter trimestral una liquidación con el importe de los servicios prestados en cada uno de los Estados miembros de la Unión Europea en los que se haya devengado el IVA, aun cuando en el correspondiente período trimestral no se hayan prestado servicios por vía electrónica.

9. Sería el caso, por ejemplo, de una empresa norteamericana que venda, por medio de su web, una base de datos informática a una empresa española. Se trata de una prestación de servicios que, según el art. 70.1.4º LIVA, se localiza en España. La empresa norteamericana no repercute el IVA. Se produce la inversión del sujeto pasivo (art. 84.1.2º LIVA) y la correspondiente auto-repercusión del tributo. Por lo tanto, se aplica el tipo impositivo español y se ingresa en la Hacienda pública española.
10. No obstante, como señala el art. 70.2 LIVA, «se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los servicios [...] que tengan por destinatario a un empresario o profesional actuando como tal [...] cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en el citado territorio, siempre que, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se hubiesen entendido prestados en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla». Es decir, si la utilización y explotación efectiva de los servicios se produce en territorio peninsular o Baleares (a pesar de que el prestador del servicio sea no comunitario), el lugar de realización del hecho imponible será España.

Por otra parte, debe ingresar el IVA repercutido en el mismo momento de la presentación de la liquidación. El ingreso se debe hacer en euros en la cuenta bancaria que designe la Agencia Tributaria. Y debe llevar un registro de las operaciones realizadas durante un período de diez años. Este registro debe estar a disposición tanto del Estado de identificación como de los Estados de consumo. Por último, ha de expedir y entregar factura por las operaciones acogidas a este régimen especial. Esta obligación debe cumplirse incluso cuando el prestador del servicio no comunitario haya optado por identificarse en otro Estado miembro distinto de España.<sup>11</sup>

Igualmente, se regula el derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas por la adquisición o importación de bienes o servicios que se destinen a prestar servicios por vía electrónica. A estos efectos, no se exigirá que esté reconocida la existencia de reciprocidad. Igualmente, los operadores no comunitarios no estarán obligados a nombrar representante ante la Administración tributaria.

Asimismo, se permite al prestador del servicio no comunitario consultar la base de datos VIES (*VAT Information Exchange System*) en el momento de la transacción. Por ello, se ha modificado el Reglamento (CEE) número 218/92 del Consejo, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos. De acuerdo con esta modificación, si el prestador del servicio consulta el VIES y el NIF a efectos de IVA comunicado por su cliente se encuentra en dicho sistema informático, y además el prestador no dispone de datos que pongan en entredicho la cualidad de empresario de su cliente, se excluye la responsabilidad del prestador por la deuda que pudiese surgir.

En definitiva, el objetivo de la reforma no es otro que acabar con la ventaja comparativa que hasta el momento tenían las empresas que operaban desde fuera de la Unión Europea respecto a las que lo hacían desde dentro. A partir de la reforma, todas las prestaciones de servicios

que se presten en territorio comunitario se gravarán con IVA, a la vez que las que presten las empresas comunitarias fuera de la UE no tributarán por IVA. No obstante, para la aplicación práctica de esta reforma es precisa la colaboración de las administraciones tributarias de los países no comunitarios, pues los infractores de la norma comunitaria (los operadores que no se identifiquen en ningún Estado miembro y no repercutan el IVA) se encuentran en un país no comunitario.

#### 4. La facturación telemática

Una de las herramientas con las que cuenta la Administración Tributaria para ejercer un control efectivo sobre las operaciones comerciales electrónicas es la derivada del sistema de facturación telemática.<sup>12</sup>

En relación con este tema, la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre del 2001, modifica la Directiva 77/388/CEE con objeto de simplificar, modernizar y armonizar las condiciones impuestas a la facturación en relación con el impuesto sobre el valor añadido. El preámbulo de la mencionada Directiva 2001/115/CE justifica su publicación señalando que en ese momento la facturación estaba sujeta a normas muy distintas en los diferentes Estados miembros de la Unión Europea. Las menciones obligatorias en las facturas eran tan variadas como su número. Por otra parte, no existía un marco jurídico comunitario en cuanto a facturación electrónica y autofacturación, por lo que las legislaciones adoptadas por los distintos Estados miembros diferían sensiblemente: iban desde la prohibición total a la máxima flexibilidad.

En España, la cobertura legal de la aplicación de la transmisión electrónica de datos al deber de facturación viene determinada por el art. 88 LIVA. Este precepto, dedicado a la repercusión del impuesto, en su apartado 2.º, establece que aquélla «deberá efectuarse mediante factura o

11. Si una empresa norteamericana, por ejemplo, vende por medio de su web un programa de ordenador a un particular español y a otro francés, la citada empresa norteamericana puede acogerse al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (arts. 163 bis, ter y quáter LIVA). Con independencia del Estado de la Unión Europea en el que se identifique, deberá repercutir el IVA español (16%) al particular español y entregarle una factura, así como repercutir el IVA francés al particular francés y presentar la liquidación en el Estado de identificación.
12. Véase sobre la facturación telemática PELÁEZ MARTOS, José María (2008), *La factura electrónica y otras obligaciones telemáticas de empresarios y profesionales*, Valencia: CISS.

documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente».

Los arts. 8, 18 y 21 del RD 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios o profesionales, son los que se encargan del desarrollo reglamentario de las condiciones y los requisitos de la facturación telemática. Estas disposiciones establecen los procedimientos mediante los que puede efectuarse la remisión por medios electrónicos de las facturas o documentos sustitutivos que, en todo caso, deben garantizar la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, y regulan la conservación de tales documentos por medios electrónicos.

Actualmente, el desarrollo normativo de la facturación telemática en España se establece en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas.<sup>13</sup>

En relación con el objeto de la Orden EHA/962/2007, esta norma desarrolla algunos aspectos relacionados con la obligación de remisión y conservación de facturas y documentos sustitutivos (art. 1 de la citada Orden). Tal obligación, de acuerdo con lo previsto en el art. 2 de dicha Orden, puede ser cumplida por medios electrónicos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de su contenido, siempre y cuando el destinatario haya dado su consentimiento de manera expresa.

Ahora bien, como aclara dicho precepto, «la expedición de documentos en un soporte dado, en papel o electrónico, no condicionará el medio por el que deban remitirse en un momento ulterior al mismo destinatario, o el medio por el que se deban remitir las facturas rectificativas relacionadas con aquéllos, o los duplicados de facturas remitidas con anterioridad».

La facturación telemática desarrollada en la orden mencionada se basa en sistemas de firma electrónica avanzada admitidos por la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria, pero es válida también cual-

quier otra firma electrónica avanzada, basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de firma regulada en el art. 3.3 de la Ley 59/2003, de Firma Electrónica. Asimismo, la orden detalla los requisitos exigibles a las facturas electrónicas recibidas desde el extranjero que utilizan una firma electrónica.

Cuando los empresarios o profesionales o cualquier otra persona o entidad obligada a la expedición de facturas o documentos sustitutivos establecida o residente en España desee utilizar cualquier otro sistema de intercambio electrónico de datos, deberán solicitarlo al director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de dicha agencia, en los términos del art. 18 del RD 1496/2003, de 28 de noviembre, indicando los elementos que permitan garantizar la autenticidad de origen e integridad de contenido de las facturas.

En relación con la conservación de las facturas electrónicas, la Orden establece obligaciones del expedidor (art. 5) y a cargo de los destinatarios (art. 6). Por su parte, el art. 9 se dedica a la expedición y conservación de facturas y documentos sustitutivos fuera del territorio español.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 19.1 del ya citado RD 1496/2003, se establece la obligación de conservar los originales o las copias de los documentos que se enumeran en dicho precepto. Y, generalmente, las facturas y los documentos sustitutivos deben conservarse en el soporte en el que originalmente fueron expedidos y recibidos, pues de este modo se asegura la posibilidad de que pueda verificarse en todo momento que se trata de originales.

Ahora bien, como excepción, en el art. 8 de la citada orden se prevé la posibilidad de que en el caso de que el documento se reciba en soporte electrónico y venga firmado mediante un sistema de firma electrónica reconocida o cualquier sistema de firma homologado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el destinatario que disponga de la correspondiente opción en su dispositivo de verificación de firma pueda imprimir el

13. Esta norma deroga la anterior Orden del Ministerio de Hacienda 3134/2002, de 5 de diciembre, que, a su vez, derogó la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 22 de marzo de 1996.

documento de modo legible junto a sendas marcas gráficas de autenticación.<sup>14</sup>

Como señala el preámbulo de la Orden EHA/962/2007, «la factura o documento sustitutivo así conservado es una opción válida, pensada para posibilitar la conciliación de los intereses de aquellos empresarios y profesionales que desean expedir facturas electrónicas firmadas y los de aquellos destinatarios que, por su reducida dimensión o desarrollo tecnológico, desean que la conservación de tales documentos se realice en papel».

Por otro lado, en el art. 7 de dicha orden se reconoce la validez de la digitalización certificada de las facturas, de los documentos sustitutivos y de cualesquiera otros documentos que los obligados tributarios conserven en papel que tengan el carácter de originales. Asimismo, se permite la sustitución de los documentos originales en papel por los correspondientes ficheros que contengan las imágenes gráficas de aquéllas.

Consecuentemente, según indica el preámbulo de la orden, puede «autorizarse la destrucción de ingentes cantidades de papel que constituyen los documentos originales, con los consiguientes ahorros en la gestión, manejo documental y de archivo, favoreciendo de esta manera la reducción de costes fiscales indirectos».

A estos efectos, el art. 7.2 de la orden define como digitalización certificada la obtención de una imagen digital fiel e íntegra del documento original en papel que se pretenda sustituir, cumpliendo con las especificaciones técnicas que se publiquen por Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Este proceso de digitalización se prevé que pueda ser realizado por los propios obligados tributarios o por un tercero prestador de servicios de digitalización mediante el empleo en ambos casos de un software de digitalización certificado, cuya homologa-

ción deberá ser solicitada por las entidades desarrolladoras del software a la Agencia Tributaria.

Asimismo, se especifican los requisitos para obtener la autorización de dicho software de digitalización certificado por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.<sup>15</sup>

Finalmente, debe realizarse una breve mención a lo dispuesto por la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información.

En su art. 2.1, establece que el Gobierno, en el ámbito de la Administración General del Estado, impulsará el empleo de la factura electrónica entre empresarios, profesionales y demás agentes del mercado, en particular entre las pequeñas y medianas empresas y en las denominadas microempresas, con el fin de fomentar el desarrollo del comercio electrónico. Las comunidades autónomas, de acuerdo con las competencias que tengan reconocidas por sus estatutos, colaborarán, según este precepto legal, en coordinación con la Administración del Estado en el impulso del empleo de la factura electrónica.

Por lo que se refiere al ámbito de la contratación pública, el art. 1.1 de la mencionada Ley 56/2007, de 28 de diciembre, determina que «la facturación electrónica en el marco de la contratación con el sector público estatal será obligatoria en los términos que se establezcan en la ley reguladora de la contratación en el sector público y en su normativa de desarrollo».

Efectivamente, la disposición final novena de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, contiene la habilitación normativa en materia de uso de factura electrónica, estableciendo expresamente que la presentación de facturas electrónicas será obligatoria en la contratación con el sector público estatal, en determinados casos.<sup>16</sup>

14. Producidas según la especificación PDF 417, tal como se dispone en la Resolución 2/2003, de 14 de febrero del 2003, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática.

15. En este punto, hay que mencionar la Resolución de 24 de octubre del 2007 sobre el procedimiento para la homologación del software de digitalización certificada.

16. Véase, en relación con esta materia, la Orden PRE/2971/2007, de 5 de octubre, sobre la expedición de facturas por medios electrónicos cuando el destinatario de éstas sea la Administración General del Estado u organismos públicos vinculados o dependientes de aquélla y sobre la presentación ante la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes de facturas expedidas entre particulares.

### Cita recomendada

DELGADO, Ana María (2009). «El IVA en el consumo por vía electrónica» [artículo en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. N.º 9. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa].

<[http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n9\\_delgado/n9\\_delgado\\_esp](http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n9_delgado/n9_delgado_esp)>

ISSN 1699-8154



Esta obra está bajo la licencia Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada 3.0 España de Creative Commons. Así pues, se permite la copia, distribución y comunicación pública siempre y cuando se cite el autor de esta obra y la fuente (*IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*) y el uso concreto no tenga finalidad comercial. No se pueden hacer usos comerciales ni obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en: <<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/deed.es>>

### Sobre la autora

Ana María Delgado García  
 adelgadoga@uoc.edu

Licenciada en Derecho (Universidad de Barcelona, 1992). Doctora en Derecho (Universidad de Barcelona, 1997). Profesora de Derecho financiero y tributario de la UOC. Directora del master de Fiscalidad de la UOC desde 2005.

Universitat Oberta de Catalunya  
 Estudios de Derecho y Ciencia Política  
 Av. Tibidabo, 39-43  
 08035 Barcelona, España