

Fiscalitat del comerç electrònic

Ana María Delgado García
Rafael Oliver Cuello

PID_00189526



Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/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. Normativa vigent	23
5. El règim especial del comerç electrònic en l'IVA	28
5.1. Serveis electrònics prestats per operadors extracomunitaris a consumidors finals	28
5.2. Aplicació del règim especial	30
6. Tipus impositius de l'IVA en els serveis prestats per via electrònica	34
6.1. L'aplicació del tipus superreduït	34
6.2. La tributació del llibre electrònic	35
7. La tributació dels pagaments electrònics	38
7.1. El gravamen del document electrònic	38
7.2. Fiscalitat dels diversos pagaments electrònics	39
Activitats	43
Exercicis d'autoavaluació	43
Solucionari	46

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 canons 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 i últim 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 capítols del mòdul següents. El quart capítol estudia la localització de les operacions comercials electròniques en l'IVA, i aborda tant l'evolució legislativa en aquesta matèria com la normativa vigent. A continuació, s'analitza el règim especial del comerç electrònic en l'IVA, és a dir, el que s'aplica amb relació als serveis electrònics prestats per operadors extracomunitaris a consumidors finals residents al territori d'aplicació de l'impost. L'últim dels capítols 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.

L'últim 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.

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 electrònics prestats per operadors extracomunitaris a consumidors finals residents al territori d'aplicació de l'impost.
- 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.

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). *Tributació del comerç electrònic*. 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**.

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*.

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.

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% (24,75%, des de l'1 de gener de 2012). En cas que el contribuent sigui resident en un país amb el qual **Espanya tingui subscrit 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.

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 contribuent.

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.

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.

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.

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

Per finalitzar 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).

4.2. Normativa vigent

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 VIII del títol IX, art. 163 bis a 163 *quater* 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'exploració 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.

D'altra banda, la tributació de les operacions comercials electròniques en les quals la transmissió del producte es fa per via telemàtica (**subministraments en línia**) ha estat objecte d'una modificació important mitjançant la Llei 53/2002, de 30 de desembre, que redacta novament l'art. 70 LIVA. Com s'ha dit, l'art. 69 LIVA estableix les regles generals per a localitzar les prestacions de serveis. Mentre que l'art. 70 LIVA determina una sèrie de regles especials per a localitzar determinades prestacions de serveis.

La LIVA qualifica totes les operacions sobre **productes digitalitzats que circulen per la Xarxa** com a prestacions de serveis. I, al seu torn, estableix en aquests casos el lloc de realització del fet imposable al TAI, perquè els serveis procedents de fora de la UE i prestats a particulars del TAI quedin subjectes a l'IVA; mentre que els mateixos serveis prestats des del TAI a països de fora de la UE no quedin subjectes a l'IVA.

Territori d'aplicació de l'impost (TAI)

D'acord amb l'art. 3 LIVA, és el territori espanyol, excepte les illes Canàries, Ceuta i Melilla.

Exemple

Una empresa espanyola ven per Internet un programa d'ordinador per a la gestió de reserves hoteleres a una empresa suïssa, perquè sigui utilitzat als seus locals situats a Suïssa.

L'empresa espanyola no ha de repercutir l'IVA, ja que l'operació no es localitza al territori d'aplicació de l'impost (art. 69.1.1r. LIVA).

Es consideren **serveis prestats per via electrònica**⁵ els serveis que consisteixin en la transmissió enviada inicialment i rebuda en destinació per mitjà d'equips de processament, inclosa la compressió numèrica i l'emmagatzematge de dades, i enterament transmesa, transportada i rebuda per cable, ràdio, sistema òptic o altres mitjans electrònics i, entre d'altres, els següents:

⁽⁵⁾Art. 69.3.4t. LIVA.

- El subministrament i allotjament de llocs informàtics.
- El manteniment a distància de programes i d'equips.
- El subministrament de programes i la seva actualització.
- El subministrament d'imatges, text, informació i la posada a la disposició de bases de dades.
- 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.
- El subministrament d'ensenyament a distància.

Precisions establertes per la LIVA

A més, la Llei, com s'ha dit, aclareix que no és el mateix contractar per via electrònica que prestar el servei per la Xarxa: "A aquest efecte, el fet que el prestador d'un servei i el 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. 69.3.4t. LIVA). La Llei estableix també que "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 situades en aquest territori" (art. 70.1.4t. LIVA).

Amb relació als serveis prestats per via electrònica, com veurem a continuació, resulta imprescindible per al prestador del servei no resident a la UE saber si el **destinatari** és un subjecte passiu de l'IVA o bé és un particular.

Si el destinatari és un subjecte passiu de l'IVA establert al TAI, tant si el prestador és resident en aquest territori com si no ho és, l'operació es localitza al TAI (art. 69.1.1r. LIVA). Si el prestador resideix al TAI, repercuteix el tipus impositiu espanyol. I si el prestador no resideix al TAI, no ha de repercutir l'impost, sinó que és el destinatari qui ho ha de fer (art. 84.1.2n. LIVA).

Exemple

Una empresa nord-americana ven, per mitjà del web, una base de dades informàtica a una empresa espanyola.

Es tracta d'una prestació de serveis que, segons l'art. 69.1.1r. LIVA, es localitza a Espanya. L'empresa nord-americana no repercuteix l'IVA. El subjecte passiu és l'empresa espanyola (art. 84.1.2n. LIVA). Per tant, s'hi aplica el tipus impositiu espanyol i s'ingressa en la Hisenda pública espanyola.

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, l'operació es localitza a la seu de residència del destinatari (art. 59.k Directiva 2006/112). També en aquest cas el prestador no ha de repercutir l'impost, sinó que és el destinatari qui ho ha de fer (art. 84.1.2n. LIVA).

Si el destinatari és un particular resident al TAI o en un altre estat membre de la UE i el prestador resideix al TAI, l'operació es localitza a la seu de residència del prestador (art. 69.1.2n. LIVA). I 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 prestador (art. 45 Directiva 2006/112).

Si el destinatari és un particular resident al TAI i el prestador no és resident a la UE, l'operació es localitza en aquest territori (art. 70.1.4t. LIVA) i el prestador hi ha de repercutir l'IVA espanyol. A aquest efecte, hi ha un règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica, regulat en el capítol VIII del títol IX de la Llei de l'impost (art. 163 bis, *ter* i *quater* LIVA).

Finalment, si el destinatari (particular o no) no és resident a la UE, i el prestador és un resident al TAI, l'operació no està subjecta a l'IVA (art. 69.2.m i 69.1.1r. LIVA).

En conclusió, la tributació dels serveis prestats per via electrònica es pot resumir així:

Destinatari	Prestador	Localització	Tributació
Subjecte passiu resident en TAI	Resident en TAI	Seu destinatari	IVA destinatari (art. 69.1.1r. LIVA)
Subjecte passiu resident en TAI	No resident en TAI	Seu destinatari	IVA destinatari (art. 69.1.1r. LIVA)
Subjecte passiu resident en un altre estat membre UE	Resident en TAI	Seu destinatari	IVA destinatari (art. 59.k Directiva 2006/112)
Particular resident en TAI o en un altre estat membre UE	Resident en TAI	Seu prestador	IVA prestador (art. 69.1.2n. LIVA)
Particular resident en TAI	Resident en un altre estat membre UE	Seu prestador	IVA prestador (art. 45 Directiva 2006/112)
Particular resident en TAI	No resident a la UE	Seu destinatari	IVA destinatari (art. 70.1.4t. LIVA)

Destinatari	Prestador	Localització	Tributació
Particular o no i no resident a la UE	Resident en TAI	Seu destinatari	Sense IVA (art. 69.2.m i 69.1.1r. LIVA)

En definitiva, l'**objectiu de la reforma feta el 2003** no és més que posar fi a l'avantatge comparatiu que fins al moment tenien les empreses que operaven des de fora de la UE respecte de les que ho feien des de dins. A partir de la reforma, totes les prestacions de serveis que es prestin en territori de la UE s'han de gravar amb IVA, alhora que les que prestin les empreses de la UE fora de la UE no han de tributar per IVA. No obstant això, per a l'aplicació pràctica d'aquesta reforma cal la col·laboració de les administracions tributàries dels països extracomunitaris, ja que els infractors de la norma de la UE (els operadors que no s'identifiquin en cap estat membre i no repercuteixin l'IVA) es troben en un país extracomunitari.

5. El règim especial del comerç electrònic en l'IVA

5.1. Serveis electrònics prestats per operadors extracomunitaris a consumidors finals

El règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica està regulat, com s'ha dit, en el capítol VIII del títol IX de la Llei de l'impost (art. 163 bis, *ter* i *quater* LIVA). També s'ha de tenir en compte l'Ordre del Ministeri d'Hisenda 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.

Es tracta, doncs, del règim aplicable als serveis prestats per empreses no residents a la UE a particulars residents a la UE. Es configura com un **règim especial de caràcter voluntari**. Aquest règim especial de l'IVA comporta una sèrie d'obligacions de l'operador no resident a la UE, que s'han de complir per via telemàtica.

En aquest sentit, el subjecte passiu no establert ha de declarar a l'**estat membre d'identificació** la iniciació de la seva activitat com a subjecte passiu, el cessament o la modificació, en la mesura que deixi de reunir les condicions necessàries per a poder acollir-se a aquest règim especial. Aquesta declaració s'ha de presentar per via electrònica.

L'operador extracomunitari també ha de presentar amb caràcter trimestral una **declaració** amb l'import dels serveis prestats en cadascun dels estats membres de la UE en els quals s'hagi reportat l'IVA, tot i que en el període trimestral corresponent no s'hagin prestat serveis per via electrònica.

Així mateix, ha d'**ingressar** en el mateix moment de la presentació de la declaració, l'IVA repercutit. L'ingrés s'ha de fer en euros en el compte bancari que designi l'Agència Tributària. I ha de portar un **registre** de les operacions dutes a terme durant un període de deu anys. Aquest registre ha d'estar a disposició tant de l'estat d'identificació com dels estats de consum.

Finalment, ha d'**expedir i lliurar factura** de les operacions aconsegudes a aquest règim especial. Aquesta obligació s'ha de complir fins i tot quan el prestador del servei extracomunitari hagi optat per identificar-se en un altre estat membre diferent d'Espanya.

Lectura recomanada

J. J. Martos García (2006). *Imposició indirecta del comerç electrònic*. València: Tirant lo Blanch.

Estat membre d'identificació

És l'estat membre pel qual ha optat el subjecte passiu no establert per a declarar l'inici de la seva activitat com a subjecte passiu al territori de la UE.

Exemple

Una empresa nord-americana ven al seu web un programa d'ordinador a un particular espanyol i a un altre de francès.

L'empresa nord-americana es pot acollir al règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica (art. 163 bis, ter i *quater* LIVA). Amb independència de l'estat de la UE en el qual s'identifiqui, ha de repercutir l'IVA espanyol al particular espanyol, lliurar-li una factura, ha de repercutir l'IVA francès al particular francès, i presentar la liquidació a l'estat d'identificació.

D'altra banda, es regula el dret a la **devolució de les quotes de l'IVA suportades** per l'adquisició o importació de béns o serveis que es destinin a prestar serveis per via electrònica. A aquest efecte, no s'exigeix que estigui reconeguda l'existència de reciprocitat. Igualment, els operadors no comunitaris no estan obligats a nomenar un representant davant l'Administració tributària.

Així mateix, es permet al prestador del servei extracomunitari **consultar la base de dades VIES** (*VAT Information Exchange System*) en el moment de la transacció. Per això, s'ha modificat el Reglament (CEE) número 218/92 del Consell, sobre cooperació administrativa en matèria d'impostos indirectes. D'acord amb aquesta modificació, si el prestador del servei consulta el VIES i el NIF a l'efecte d'IVA comunicat pel seu 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 seu client, s'exclou la responsabilitat del prestador pel deute que pugui sorgir.

Objectiu del règim especial del comerç electrònic

En definitiva, amb aquest règim especial dels serveis electrònics es persegueix el manteniment de l'aplicació de la regla de localització del fet imposable relativa a la tributació en destinació dels serveis prestats en forma digital pels operadors extracomunitaris. En aquest sentit, es tracta de garantir que la defensa dels interessos recaptatoris de la UE per la submissió a gravamen dels serveis electrònics consumits al territori de la UE no condueixi a una elevació desmesurada de la pressió fiscal indirecta que han de suportar els operadors extracomunitaris que desenvolupen la seva activitat en el sector del comerç electrònic. Per tant, aquest règim especial pretén prendre en consideració aquestes circumstàncies particulars dels operadors extracomunitaris, facilitant-los el compliment de les obligacions tributàries i disminuint, per tant, la pressió fiscal indirecta que han de suportar.

Així mateix, cal tenir en compte que quan la norma estableix el lloc de residència del destinatari del servei com a criteri de localització està convertint de manera automàtica els operadors extracomunitaris en subjectes passius de l'impost davant les hisendes dels estats membres en els quals es fa el consum, tenint en compte que en aquests territoris no hi ha ni la seu de la seva activitat econòmica ni hi tenen cap EP des del qual desenvolupin la seva activitat. Aquesta és la raó per la qual la norma preveu un mecanisme que facilita el compliment voluntari de les obligacions tributàries d'aquests operadors extracomunitaris, ja que, si no hi hagués aquestes normes, es veurien obligats a registrar-se com a contribuents en totes i cadascuna de les administracions tributàries dels estats membres en els quals es produeixi el consum dels serveis electrònics, i es generen, a més, grans dificultats perquè les administracions exerceixin un control tributari sobre aquests operadors extracomunitaris. La manera com es facilita el compliment voluntari a aquests operadors extracomunitaris consisteix bàsicament a permetre'ls complir la totalitat de les seves obligacions derivades de l'impost en el denominat *estat d'identificació*, incloses les originades per la prestació de serveis fets en altres estats membre de la UE.

Ara bé, atès que el règim especial té caràcter voluntari, en cas que l'operador extracomunitari no s'hi vulgui acollir o bé manifesti la seva renúncia a aplicar-lo, podria optar per crear un EP en un país determinat de la UE o en diversos, o bé identificar-se i donar-se d'alta en qualitat de prestador extracomunitari en cadascun dels estats membres en els

quals dugui a terme operacions de comerç electrònic i presentar la declaració corresponent en tots ells.

5.2. Aplicació del règim especial

Cal tenir en compte que l'apartat 3 de l'art. 163 bis LIVA preveu quatre **causes d'exclusió** que impossibiliten que un subjecte determinat registrat d'acord amb aquest règim especial s'hi pugui continuar regint.

Causas d'exclusió del règim especial

- La pèrdua del seu objecte motivada per la presentació per part del subjecte passiu d'una declaració de cessament de les operacions.
- La pèrdua del seu objecte motivada per l'existència de fets que permetin deduir la finalització de les operacions incloses en el règim especial, i hi ha, per tant, indicis que permetin concloure que les operacions ja no es duen a terme, tenint en compte que es tracta d'una presumpció que admet prova en contra.
- L'incompliment sobrevingut de qualsevol dels requisits exigits per a poder-se acollir al règim especial.
- L'incompliment reiterat o continuat de les obligacions imposades per a aquest règim, com la no-presentació de les declaracions trimestrals corresponents o la falta d'ingrés de les quotes reportades.

D'acord amb l'Ordre HAC 1736/2003, de 24 de juny, quan l'Agència Estatal d'Administració Tributària tingui coneixement que ha esdevingut alguna circumstància que determini la inaplicabilitat del règim especial, ha d'iniciar d'ofici el procediment amb la finalitat d'excloure el prestador de serveis d'aquest règim especial. L'inici del **procediment d'exclusió** ha de ser comunicat per via telemàtica a l'operador extracomunitari perquè formuli les alegacions que consideri oportunes en un termini de quinze dies, i, una vegada efectuades aquestes alegacions, si escau, l'Administració tributària resol el que sigui procedent.

El tipus de gravamen de cada estat membre de la UE

Cal tenir present que la regla per la qual s'obliga l'operador extracomunitari a aplicar el tipus de gravamen vigent en cadascun dels estats membres on resideixi el destinatari del servei electrònic, evidentment, representa una complicació per a determinar la quota tributària en aquells casos en els quals siguin diverses les legislacions nacionals concurrents, ja que, com se sap, els tipus impositius aplicables en cadascun dels estats membres de la UE són diversos i van des del 15% aplicable a Luxemburg fins al 25% a Suècia, Hongria o Dinamarca.

No obstant això, l'alternativa consistent a admetre que es fes sempre la repercussió d'acord amb el tipus de gravamen vigent a l'estat membre d'identificació hauria representat inconvenients greus, a causa del risc de deslocalització que podria plantejar, en possibilitar que els operadors extracomunitaris es puguin registrar en aquells estats membres en els quals l'IVA fos més baix.

Amb relació al **dret a la devolució de les quotes que hagi suportat l'operador extracomunitari** en el desenvolupament de la seva activitat, com s'ha dit, la seva sol·licitud s'ha de presentar als estats membres de consum on hagin estat suportades les quotes.

Requisits per a la devolució de l'impost

L'art. 163 *quater* de la LIVA estableix les condicions materials i procedimentals per obtenir la devolució de l'impost. En primer lloc, s'ha de tractar de quotes suportades o satisfetes en l'adquisició o importació de béns i serveis que s'hagin d'entendre realitzades al territori d'aplicació de l'IVA espanyol. Els béns o serveis adquirits o importats s'han de destinar a la prestació de serveis per via electrònica. Finalment, l'exercici d'aquest dret a la devolució de les quotes d'IVA suportades s'ha d'ajustar al procediment regulat en la LIVA, tenint en compte que en el cas del règim especial dels serveis prestats per via electrònica no cal que hi hagi reciprocitat de tracte de l'estat on es trobi establert l'operador extracomunitari quant a un dret anàleg amb relació als subjectes passius establerts a Espanya, ni tampoc és obligatòria l'exigència de nomenar un representant davant l'Administració tributària espanyola.

Sobre això, cal tenir en compte que la Llei 2/2010, d'1 de març, ha modificat la LIVA amb relació a la **devolució de l'impost** a empresaris o professionals no establerts al TAI. Es tracta de la transposició a l'ordenament jurídic intern de la Directiva 2008/9/CE del Consell, de 12 de febrer de 2008. La nova regulació crea un nou art. 117 bis LIVA i divideix en dos l'anterior art. 119 LIVA, el contingut del qual, en la part que es refereix als empresaris o professionals establerts en tercers països, passa a regular-se en el nou art. 119 bis LIVA.

Objectiu de la reforma

Es pretén una millor sistemàtica que permeti una referència més clara a un sistema que necessàriament s'utilitzarà d'una manera molt més intensiva que fins al moment.

El sistema de devolució de l'impost

El nou sistema de devolució, que afecta exclusivament empresaris o professionals establerts a la UE, es basa en un sistema de finestra única, en el qual els sol·licitants han de presentar les sol·licituds de devolució de l'impost suportat en un estat membre diferent d'aquell en el qual estiguin establerts per via electrònica. Per a això, utilitzaran els formularis allotjats en el web corresponent al seu estat d'establiment. Aquesta sol·licitud la remet l'estat d'establiment a l'estat de devolució, és a dir, aquell en el qual s'hagi suportat l'impost.

En la nostra opinió, el nou sistema de devolució de l'IVA s'ha de considerar un avanç molt positiu que soluciona un dels problemes d'aplicació que més càrrega burocràtica representava per a empreses i professionals. Aquest sistema de finestra única permet alliberar els empresaris i professionals de la UE de la càrrega administrativa i de les dificultats que representava entaular procediments de sol·licitud de devolució de l'IVA amb estats membres de la UE en els quals no disposava de cap infraestructura. A Espanya, és l'Agència Estatal d'Administració Tributària l'encarregada de tramitar les sol·licituds presentades pels empresaris o professionals establerts al territori d'aplicació de l'IVA espanyol cap a la resta dels estats comunitaris. A més, és important destacar que amb aquesta reforma els terminis de devolució s'han escurçat sensiblement i el seu incompliment reporta de manera automàtica interessos de demora.

El nou art. 119 bis LIVA regula el sistema de devolució de l'impost per als operadors extracomunitaris, és a dir, els empresaris o professionals no establerts al TAI ni a la UE ni a les illes Canàries, Ceuta o Melilla, a fi que puguin sol·licitar la devolució de l'IVA que hagin suportat per les adquisicions o importacions de béns o serveis realitzades en aquest territori. Sobre això, els sol·licitants han de nomenar, amb caràcter previ, un representant que sigui resident al TAI, que ha de complir les obligacions formals o de procediment corresponents i que ha de respondre solidàriament en els casos de devolució improcedent. Així mateix, els sol·licitants han d'estar establerts en un estat en què hi hagi reciprocitat de tracte a favor dels empresaris o professionals establerts al TAI, illes Canàries, Ceuta o Melilla. No obstant això, cal tenir en compte, com s'ha dit, que en el cas del règim especial dels serveis prestats per via electrònica no cal la concurrència dels requisits de reciprocitat ni de nomenament d'un representant davant l'Administració tributària espanyola.

En aquest context, és important tenir en compte el que preveu l'RD 192/2010, de 26 de febrer, de modificació del reglament de l'IVA, aprovat per l'RD 1624/1992, de 29 de desembre. L'art. 31 bis del Reglament de l'IVA, en la nova redacció, disposa que es pot

sol·licitar la devolució de les quotes de l'IVA a què es refereix l'art. 119 bis LIVA mitjançant una sol·licitud la presentació de la qual s'ha de fer per via electrònica mitjançant el model disponible al portal electrònic de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, òrgan competent per a la seva tramitació i resolució. La sol·licitud de devolució pot comprendre les quotes suportades durant un trimestre natural o en el curs d'un any natural. També es pot referir a un període inferior a un trimestre quan es tracti del conjunt d'operacions dutes a terme en un any natural.

Per finalitzar aquest comentari sobre el règim especial dels serveis prestats per via electrònica, cal fer alguna observació sobre certes **obligacions formals** imposades als operadors extracomunitaris.

Obligacions formals dels operadors extracomunitaris

Així, quan l'Administració tributària de l'estat membre d'identificació rebí la comunicació d'inici d'activitat, ha de procedir, una vegada fetes les verificacions i comprovacions que consideri oportunes, a assignar i notificar per mitjans electrònics un número individual d'identificació a l'operador extracomunitari. Aquest número és denominat per l'Ordre HAC/1736/2003 *número d'operador extracomunitari*.

La declaració periòdica del règim especial dels serveis prestats per via electrònica s'ha de presentar en el termini de vint dies a partir de la finalització del període a què es refereixi la declaració i hi ha de constar la informació necessària per a determinar la quantia de l'impost reportat en cada estat membre.

Aquesta declaració s'ha d'emplenar en euros, per la qual cosa, si la contraprestació de l'operació es va fixar en una moneda diferent de l'euro, el seu import s'ha de convertir a la moneda europea. Per a això, s'hi ha d'aplicar el tipus de canvi vigent corresponent a l'últim dia del període de declaració, d'acord amb els tipus de canvi publicats pel Banc Central Europeu per a aquest dia o, si no hi hagués aplicació relativa, per a l'endemà.

És important tenir en compte que la quota tributària derivada d'aquest tipus de declaracions trimestrals és sempre positiva (a ingressar) o bé ha de reflectir, si escau, l'absència d'activitat. Cal recordar, com s'ha comentat, que el subjecte passiu no està facultat per a deduir les eventuales quotes suportades, les quals han de ser recuperades, si escau, pel procediment específic de devolució.

D'altra banda, respecte a les obligacions registrals imposades als operadors extracomunitaris, resulta sorprenent l'amplitud del termini durant el qual ha de ser conservat el registre, és a dir, deu anys comptats per a cada operació a partir del final de l'exercici en el qual hagi tingut lloc. Es tracta, al nostre parer, d'un termini excessivament ampli, enfront dels quatre anys fixats en l'ordenament jurídic espanyol com a termini de prescripció en matèria tributària.

Quant a l'obligació de l'operador extracomunitari de portar el registre de les operacions efectuades, l'art. 163 ter LIVA disposa que ha de tenir prou precisió perquè l'Administració tributària de l'estat membre de consum pugui comprovar si és correcta la declaració trimestral de l'IVA en la qual hagi estat inclòs el fet imposable. Aquest registre ha de quedar a la disposició de les administracions tributàries eventualment interessades en el coneixement del seu contingut, no ja només de l'estat membre d'identificació, sinó també de l'estat de consum, les quals han de poder accedir-hi després d'una sol·licitud cursada telemàticament.

Ara bé, malgrat que els estats membres de consum tenen la potestat de dur a terme controls sobre les activitats imposables dutes a terme dins del seu territori, cal al·ludir a l'existència d'una espècie d'"acord tàcit" entre ells, en virtut del qual totes les actuacions de comprovació i inspecció que escaiguin han de ser desenvolupades per l'Administració de l'estat membre d'identificació amb el qual mantingui contacte el subjecte passiu.

Quant a la **transmissió d'informació entre els estats membres** amb relació al règim especial dels serveis prestats per via electrònica, convé destacar que l'estat membre d'identificació assumeix l'obligació de transmetre en format electrònic la informació continguda en les declaracions d'iniciació, modificació o cessament del règim a les autoritats tributàries competents de la

resta d'estats membres dins dels deu dies següents al de finalització del mes en el qual ha rebut la informació de l'operador extracomunitari, el número d'identificació del qual ha de ser comunicat a aquestes autoritats tributàries.

Transmissions d'informació entre els estats membres

Així mateix, l'estat membre d'identificació té el deure de transmetre per via electrònica als respectius estats membres de consum el conjunt de les dades reflectides per l'operador extracomunitari en les seves declaracions trimestrals. Aquesta transmissió s'ha de fer, igualment, en un termini de deu dies a comptar de la finalització del mes en el qual s'hagi rebut el document. Addicionalment, s'ha de facilitar la informació necessària per a poder associar cada ingrés a la declaració trimestral corresponent.

D'altra banda, l'estat membre d'identificació, atesa la condició que té de receptor de les declaracions i dels ingressos que se'n deriven, assumeix l'obligació de transferir a cadascun dels estats membres de consum la part de la recaptació que resulti imputable a les prestacions de serveis reportades al seu territori.

Finalment, amb la finalitat de materialitzar aquesta redistribució interestatal de recaptacions tributàries, cada estat membre ha de notificar electrònicament a l'Administració competent de la resta de membres els números dels comptes bancaris habilitats per a rebre les transferències. En l'actualitat, en l'ordenament jurídic espanyol l'Ordre HAC/665/2004, de 9 de març, és l'encarregada de regular aquesta qüestió.

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 subministren 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.

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 notarials, 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, acreditati 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 recon-

duït 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.

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?
- 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*? I si l'adquirent en ambdós casos hagi estat un particular?
- 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, 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, si el destinatari és un particular resident al TAI o 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, 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 unes 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 tributari, 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, 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 prestador i, quant a la tributació, cal aplicar l'IVA del prestador (art. 45 Directiva 2006/112). S'hi aplica el tipus impositiu francès i s'ingressa en la Hisenda pública francesa.

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.

Així mateix, la tributació, si l'adquirent fos un particular, en el cas de l'adquisició del programa de gestió empresarial, 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 prestador i, quant a la tributació, cal aplicar l'IVA del prestador (art. 45 Directiva 2006/112). S'hi aplica el tipus impositiu francès i s'ingressa en la Hisenda pública francesa.

Finalment, la tributació si l'adquirent fos un particular, en el cas de l'adquisició del programa Infodata 3.0, és la següent: es tracta d'una prestació de serveis, com que som davant una cessió de drets d'autor (art. 25.a Directiva 2006/112), la localització és la seu del prestador (art. 45 Directiva 2006/112). S'hi aplica el tipus impositiu francès i s'ingressa en la Hisenda pública francesa.

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'hi aplica el règim especial per a operadors no comunitaris de l'art. 163 bis, ter i *quater* LIVA. 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. b

8. a

9. c

10. a