

www.uoc.edu/idp

Monográfico «Tributos en la sociedad de la información»

ARTÍCULO

La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online

Elisabeth Sánchez Serena

Técnica de Hacienda

Agencia Estatal de Administración Tributaria

Fecha de publicación: junio de 2014

Resumen

El comercio electrónico, como manifestación de la sociedad de la información y el conocimiento, ha experimentado un fuerte incremento en los últimos años. Este desarrollo ha puesto de manifiesto la necesidad de adaptar las normas fiscales a las nuevas circunstancias, ya que estas se han mostrado ineficaces para abarcar la nueva realidad. En el presente trabajo se analizan los cambios normativos introducidos para lograr una correcta tributación del comercio electrónico online, lo cual es vital para la mejora de la competitividad económica en el marco de la Unión Europea.

Palabras clave

comercio electrónico, fiscalidad, IVA

Tema

Fiscalidad

Indirect taxation of online e-commerce

Abstract

E-commerce, as part of the information and knowledge society, has seen strong growth in recent years. This growth has highlighted the need to adapt tax regulations to the new circumstances, given that these regulations have proven ineffective in this new context. This paper analyses the regulatory changes introduced to ensure proper taxation of e-commerce, which is vital for improving economic competitiveness in the European Union.

Keywords

e-commerce, taxation, VAT

Topic

taxation

1. Definición de comercio electrónico y su problemática en el IVA

a. Evolución normativa

Mediante la *Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica*, se intenta abordar la nueva realidad de los servicios suministrados por vía electrónica, ya que el sistema común del IVA vigente en ese momento no proporcionaba una solución adecuada a este tipo de transacciones. La fiscalidad aplicable en ese momento perjudicaba a las empresas europeas frente a la de países terceros, ya que los servicios de empresas de la UE prestados por vía electrónica en general quedaban sujetos al IVA, con independencia del lugar de consumo, mientras que no ocurría así con los procedentes de empresas de países terceros, pese a ser suministrados en la UE. Se introduce a través de esta modificación la aplicación de un régimen simplificado a la que podrán acudir las empresas establecidas en un tercer país. En síntesis, la modificación fundamental llevada a cabo fue la relativa al lugar de imposición de los servicios prestados bajo forma electrónica por medio de redes electrónicas. La transposición al derecho interno se lleva a cabo mediante la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, de manera que se regula un nuevo régimen especial aplicable a determinados operadores no comunitarios que presten servicios de comercio electrónico y se concretan las reglas de localización aplicables a los servicios de comercio electrónico y a los de radiodifusión y televisión.

El Comité Económico y Social de las Comunidades Europeas consideró de vital importancia que dentro del ámbito comunitario se evitasen prácticas de *dumping* fiscal, ya que las características del comercio electrónico propician el cambio de las rentas gravables a territorios donde no opera el IVA. La regla general de IVA aplicable anteriormente determinaba que los servicios se entendieran prestados en el lugar de la sede de actividad del prestador, de modo que si un empresario radicado en un país no perteneciente a la UE prestaba servicios a consumidores radicados en esta, estos quedaban no sujetos. Algo que introducía graves distorsiones en la competencia, ya que la localización del

proveedor no influye en la calidad o rapidez del servicio recibido. En consecuencia, la tributación incidía en la decisión tanto del consumidor como del prestador, que podía modificar al efecto el lugar desde el que prestar el servicio. Ello generaba distorsiones en la competencia en este ámbito y entorpecía el desarrollo del mercado interior, aspecto que la UE se propuso corregir desde la estrategia de Lisboa, en la que se reconoce que para que prospere el comercio electrónico las normas deben ser previsibles e inspirar confianza a empresas y consumidores.

Por ello y a través de la citada directiva se modifica el lugar de tributación de estos servicios, con la intención de garantizar el buen funcionamiento del mercado interior.

Posteriormente, mediante la *Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA*, se refundió la estructura y redacción de la *Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977*, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debido a las numerosas ocasiones en que esta fue modificada. Ello se lleva a cabo, tal y como se establece en su exposición de motivos, en aras de la claridad y la racionalización, y no supuso ningún cambio formal de la ley, por lo que no se modificó el régimen introducido con las leyes mencionadas anteriormente respecto a los servicios prestados por vía electrónica.

Finalmente, la *Ley 2/2010, de 1 de marzo*, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la *Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes* para adaptarla a la normativa comunitaria, supuso un cambio en cuanto a la ubicación de los preceptos referidos al lugar de realización del hecho imponible, si bien la normativa aplicable a nuestra área de estudio no se modificó sustancialmente.

b. Definición de comercio electrónico

La *Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico*, tuvo como objeto la incorporación al ordenamiento jurídico español de la *Directiva 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio*, relativa a determinados aspectos de los servicios de la sociedad de la información. En ella se da una definición amplia de los citados servicios, dentro de los cuales se incluye el comercio electrónico que consiste en la contratación de bienes y servicios por vía electrónica.

Así, se establece en la exposición de motivos que el «concepto de “servicios de la sociedad de la información” engloba, además de la contratación de bienes y servicios por vía electrónica, el suministro de información por dicho medio (como el que efectúan los periódicos o revistas que pueden encontrarse en la red), las actividades de intermediación relativas a la provisión de acceso a la red, a la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones, a la realización de copia temporal de las páginas de Internet solicitadas por los usuarios, al alojamiento en los propios servidores de información, servicios o aplicaciones facilitados por otros o a la provisión de instrumentos de búsqueda o de enlaces a otros sitios de Internet, así como cualquier otro servicio que se preste a petición individual de los usuarios (descarga de archivos de vídeo o audio...), siempre que represente una actividad económica para el prestador. Estos servicios son ofrecidos por los operadores de telecomunicaciones, los proveedores de acceso a Internet, los portales, los motores de búsqueda o cualquier otro sujeto que disponga de un sitio en Internet a través del que realice alguna de las actividades indicadas, incluido el comercio electrónico».

En palabras de Lourdes Serna, comercio electrónico es cualquier forma de transacción o intercambio de información con fines comerciales en la que las partes interactúan utilizando tecnologías de la información y comunicación en lugar de hacerlo por intercambio o contacto físico directo. Existen dos categorías: el comercio electrónico online y el offline. En el presente trabajo nos centraremos en el primero, pues es el que ha dado lugar a los cambios normativos mencionados anteriormente, debido a sus particularidades. En esta categoría no se produce un envío físico de la mercancía, ya que todo el proceso se lleva a cabo por medios electrónicos. Tres notas caracterizan este tipo de comercio respecto al tradicional: la deslocalización, la desintermediación y la desmaterialización de bienes y productos, notas que se irán desarrollando posteriormente en este trabajo.

En el art. 69. Tres. 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) se establece que el hecho de que un prestador de servicios y su destinatario se comuniquen por vía electrónica no implica la consideración de un servicio prestado por vía electrónica, por lo tanto limita la aplicación de las reglas de localización especiales a la versión online del comercio electrónico. El componente tecnológico posibilita trascender el comercio tradicional, lo cual permite modificar las estrategias de este comercio y una adaptación mucho mayor a las necesidades y expectativas de los clientes, dada la mayor información e inmediatez que proporciona.

La Unión Europea siempre ha sido consciente del valor estratégico de dicho comercio, por lo que ha tratado de fomentarlo desde sus inicios. Así, en la Comunicación de la Comisión Com(97) 157 final, elaborada en 1997, ya se indicaba que dicho sector tendría un gran impacto en la competitividad de Europa en los mercados mundiales, y se lo catalogaba como creador de nuevas fuentes de ingresos. Una de sus características es la reducción de los costes de comerciar entre distintas regiones. Sin embargo, existen frenos para su desarrollo en los que se ha ido trabajando en las diferentes modificaciones normativas que se han ido produciendo, como son la necesidad de que las tecnologías sean seguras y accesibles para empresas y ciudadanos y de contar con un marco jurídico e institucional adecuado. Fruto de dicho informe, entró en vigor la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos del comercio electrónico en el mercado interior. En esta se establece que el desarrollo del comercio electrónico en la sociedad de la información ofrece importantes oportunidades para el empleo en la Comunidad, especialmente para las pequeñas y medianas empresas, y que facilitará el crecimiento de las empresas europeas, así como las inversiones en innovación, y también puede incrementar la competitividad de la industria europea.

2. Lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico directo

El lugar de realización del hecho imponible queda delimitado por los arts. 69 y 70 de la LIVA, en los que se parte de la siguiente regla general:

Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde

se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Es decir, si el destinatario es un empresario o profesional, los servicios se entienden prestados en el TAI siempre que el destino de los servicios se encuentre en dicho territorio, y si no lo es se atiende a la residencia del prestador.

A continuación se establecen excepciones a esa regla general, entre las que se encuentran los servicios electrónicos:

Por excepción de lo dispuesto en el número 2.º del apartado Uno del presente artículo, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad.

Es decir, que si estamos ante un particular que reside fuera de la Comunidad, el servicio no se entiende prestado en el TAI.

A su vez, el art. 70 establece lo siguiente:

Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...) Los prestados por vía electrónica desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto. A efectos de lo dispuesto en este número, se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio.

En consecuencia con lo establecido anteriormente, si el destinatario del servicio es un particular que reside en el TAI, el servicio se localiza en este TAI aunque el prestador se encuentre fuera de la Comunidad. Para localizar estos servicios el prestador debe tener en cuenta tres aspectos, que deberán considerarse en el momento del devengo (ningún cambio posterior en la utilización del servicio recibido afectará a la determinación del lugar de realización de la prestación, siempre que no existan prácticas abusivas). Para ello hay que acudir al Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo).

En primer lugar la condición del cliente: a estos efectos hay que acudir al art. 18 del citado reglamento, que nos diferencia en función de que el cliente esté establecido o no en la Comunidad.

- El prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo en los siguientes casos:
 - Cuando el cliente le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA y el prestador obtenga la confirmación de la validez de dicho número de identificación, así como del nombre y dirección correspondientes con arreglo al artículo 31 del Reglamento (CE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.
 - Si el cliente todavía no ha recibido un número de identificación individual a efectos del IVA, cuando le informe al prestador de que lo ha solicitado y el prestador obtenga cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo o una persona jurídica que no tiene la condición de sujeto pasivo pero está obligada a identificarse a efectos del IVA, y compruebe de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.
 - El prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene condición de sujeto pasivo si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado su NIF.

- El prestador podrá considerar que un cliente establecido fuera de la Comunidad es un sujeto pasivo:
 - Cuando obtenga del cliente el certificado, expedido por las autoridades fiscales competentes de que dependa el cliente, que confirme que este último está desarrollando actividades económicas que le permiten obtener la devolución del IVA con arreglo a lo dispuesto en la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986.
 - Si el cliente no está en posesión de dicho certificado, si el prestador dispone del NIF, o de un número similar asignado al cliente por el país de establecimiento y que sirva para identificar a la empresa, o de cualquier otro elemento de prueba que demuestre que el cliente es un sujeto pasivo y si el prestador comprueba de manera razonable la exactitud de la información facilitada por el cliente, a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

En segundo lugar debe atender a la calidad con que actúa el cliente, aspecto que se desarrolla en el art. 19 del citado reglamento, según el cual:

- No tiene la condición de sujeto pasivo: cuando este, o una persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo y sea considerada como tal, reciba servicios para fines exclusivamente privados, incluidos los de su personal.
- El prestador podrá considerar que los servicios están destinados a los fines de la actividad económica del cliente cuando, para la operación en cuestión, el cliente

le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA (salvo que disponga de información que indique lo contrario, como la relativa a la naturaleza de los servicios prestados).

Finalmente, se deberá tener en cuenta el lugar de establecimiento del cliente, aspecto que se desarrolla en el art. 20 del reglamento:

- Cuando el sujeto pasivo esté establecido en un único país o, a falta de una sede de actividad económica o de un establecimiento permanente, tenga su domicilio y residencia habitual en un único país, dicha prestación de servicios se grabará en ese país.
- El prestador establecerá ese lugar basándose en la información comunicada por el cliente y comprobará la exactitud de dicha información a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

En definitiva, lo que se produce, en palabras de Calvo Vérguez es una inversión del lugar de realización del hecho imponible en aquellas operaciones en línea del tipo B2C destinadas al consumidor final y en las que una de las partes intervinientes no perteneciese al ámbito de aplicación de la Unión Europea. Se aplica un criterio de territorialidad, pues se acude al lugar de residencia o establecimiento del destinatario sin tener en cuenta dónde se produce el consumo del servicio prestado.

A continuación se resumen en la siguiente tabla los casos en que se produce tributación en el TAI en función de la ubicación de los respectivos sujetos que participan en la operación:

PRESTADOR	DESTINATARIO				
	Empresario establecido TAI	Empresario NO establecido TAI	Particular establecido TAI	Particular establecido TAI, sí UE	Particular establecido TAI, país tercero
Empresario establecido TAI	X		X	X	
Empresario NO establecido TAI, sí UE	X				
Empresario NO establecido TAI, país tercero	X		X		

a. Aspectos controvertidos en la localización de las operaciones

Una de las cuestiones que suscita más consultas (véanse consultas planteadas ante la Dirección General de Tributos) refe-

rente a los servicios prestados por vía electrónica es cuando en la operación interviene Canarias, por lo que a continuación se detalla en el siguiente cuadro las diferentes opciones que pueden darse en función de la localización del prestador y del destinatario, así como de la calidad de este último.

Prestador	Destinatario							
	Empresario o profesional establecido en Islas Canarias	Empresario o profesional establecido en TAI	Empresario o profesional establecido en otro estado miembro	Empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad	Empresario o profesional establecido en Canarias, Ceuta o Melilla	Consumidor final, residencia o domicilio en TAI o Estado miembro	Consumidor final, residencia o domicilio fuera de la Comunidad, salvo Canarias, Ceuta o Melilla	Consumidor final, residencia o domicilio en Canarias, Ceuta o Melilla
Sede en la Península	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	Sujeto en TAI	No sujeto en TAI	No sujetos, salvo utilización efectiva (art.70. Dos)	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	Sujeto en TAI	No sujetos, salvo utilización efectiva (art.70. Dos)	No sujeto en TAI
Sede en la Islas Canarias, Ceuta o Melilla	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	Sujeto en TAI	Sujeto en la sede del destinatario	No sujeto, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	No sujeto, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla
Sede estado miembro	No sujeto TAI, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	Sujeto en TAI	Sujeto en la sede del destinatario	No sujeto, salvo utilización efectiva	No sujeto en estado miembro, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla	Sujeto en estado miembro	No sujeto, salvo utilización efectiva	No sujeto en estado miembro, Ley 20/1991 para Canarias y Ley 8/1991 Ceuta y Melilla

A continuación se analizará la Resolución del TEAC número 1999/2010, de 18 de diciembre de 2012, en la que se analiza un aspecto controvertido acerca del lugar de prestación de los servicios y que ayuda a clarificar la aplicación de los artículos expuestos. Se establece como cuestión pacífica: que la venta de tarjetas telefónicas de prepago tiene la consideración de servicios de telecomunicaciones.

Según se establece en la Consulta vinculante V0176-05, las denominadas tarjetas de prepago telefónicas, no son sino el instrumento técnico a través del cual se articula la prestación de un servicio de telecomunicación, de manera que el precio pagado por estas no lo es por la tarjeta en

sí, sino por el servicio de telecomunicación a que se tiene derecho mediante la utilización de la tarjeta. Dicho de otra manera, el precio que el usuario de la tarjeta paga por ella constituye la contraprestación del servicio de telecomunicación que le presta la empresa de telecomunicaciones que emitió la tarjeta.

Lo que ya no resulta pacífico es el lugar de realización del hecho imponible. Respecto a este asunto se debe diferenciar los hechos imponibles ocurridos a partir del 1 de enero de 2003 de los anteriores, dado el cambio normativo indicado anteriormente. A continuación se analizará lo que resulta aplicable tras la citada fecha.

El apartado dos del art. 70 de la Ley 37/1992 establece lo siguiente, como cláusula de cierre:

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios comprendidos en los números 4º, 5º y 6º, letra b) de dicho apartado que tengan por destinatario a un empresario o profesional actuando como tal, así como los servicios comprendidos en el número 8º del mismo en todo caso, cuando su utilización o explotación efectivas se realicen en el citado territorio, siempre que, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se hubiesen entendido prestados en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla.

Es decir, cuando nos encontramos ante servicios de telecomunicaciones, estos se entenderán prestados en el TAI, sea quien sea su destinatario, siempre que se dé aquí su utilización efectiva y no se entiendan prestados en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla. Esta excepción se lleva a cabo, tal y como establece la normativa comunitaria, para evitar casos de doble imposición, no imposición o distorsiones en la competencia.

En el caso analizado en la resolución del TEAC, entidades andorranas han comprado tarjetas de saldo para teléfonos móviles y packs integrados por teléfono móvil más saldos. Estas tarjetas y los packs solo pueden ser utilizados en España.

De un análisis de los anteriores artículos, a la hora de determinar el lugar de realización del hecho imponible, al ser destinataria del servicio una empresa andorrana, este no se localiza en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla. La cuestión controvertida se encuentra en el hecho de que la utilización efectiva no se lleva a cabo por la receptora del servicio, sino por clientes de esta.

En este punto, en la resolución se acude a jurisprudencia comunitaria, en concreto a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck, asunto C-1/08. En esta sentencia se hace referencia a servicios de publicidad, que resultan extensibles a los servicios de telecomunicaciones al registrarse ambos por las mismas normas de localización. Se concluye que la utilización efectiva es independiente de por quién se lleve a cabo, de manera que en este caso las operaciones se localizan en el TAI.

Dado que la cláusula de cierre fue introducida por la Ley 53/2002 de 30 de diciembre y resulta operativa desde el 1

de enero de 2003, no resulta de aplicación para las mismas operaciones efectuadas con anterioridad a esta fecha, de manera que estas mismas operaciones para ejercicios anteriores no estarían localizadas en el TAI.

3. Aplicación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica: estado actual y perspectivas a partir de 2015

a. Estado actual

Fruto de la modificación comentada anteriormente, los operadores económicos que suministran servicios prestados por vía electrónica no establecidos pasan a realizar operaciones sujetas al impuesto, por las cuales deben tributar. Si no se establecía nada al respecto, dichos operadores habrían debido identificarse en todos los estados miembros en los que operaran, así como presentar declaraciones en cada uno de ellos, lo cual suponía un coste burocrático excesivo, además de propiciar el incumplimiento de las respectivas obligaciones fiscales. Mediante la aplicación del régimen, el operador puede optar por la identificación en un solo estado miembro. Este se denomina del siguiente modo: régimen especial para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto. Pueden acogerse a este régimen los sujetos pasivos no establecido, es decir, todo sujeto pasivo que no haya situado la sede de su actividad económica en la Comunidad ni posea un establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad (lo que en la tabla hemos identificado como empresario NO establecido TAI, país tercero). En cuanto al ámbito objetivo de aplicación, se trata de «servicios electrónicos» o «servicios prestados por vía electrónica», una amplia definición de los cuales se realiza en el Reglamento UE/282/2011. Esta profundización en la definición de estos se efectúa en aras de una mayor claridad. En el art. 7 se establece lo siguiente:

«Las “prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica” contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información».

Detalla además una serie de casos que se consideran como tales en el apartado dos del citado artículo: por ejemplo el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones, y en su apartado tres otros que no se consideran, como los servicios de radiodifusión y televisión. Hay que tener en cuenta que estas listas no son definitivas ni exhaustivas.

Para la aplicación del régimen se definen dos estados miembros:

- Estado miembro de identificación: es el estado miembro por el que haya optado el sujeto pasivo no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad.
- Estado miembro de consumo: es el estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos.

Se establece que el sujeto pasivo no establecido declarará al estado miembro de identificación la iniciación, el cese o la modificación, en la medida en que deje de poder acogerse al régimen especial, de su actividad como sujeto pasivo, y que se le identificará mediante un número individual (en España es el número de operador extracomunitario - NOE). Deberán presentar una declaración de IVA cada trimestre en el estado miembro de identificación, tanto si ha efectuado operaciones como si no. En España el modelo ha sido aprobado por la orden HAC/1736/2003, y es el 367.

En la declaración se debe detallar el importe de los servicios prestados para cada estado miembro de consumo, de manera que es el estado miembro de identificación el que transmitirá dicha información por vía electrónica a la autoridad competente del estado miembro de que se trate, así como la información necesaria para asociar cada ingreso a la declaración fiscal trimestral correspondiente. Asimismo velará por que el importe que el sujeto pasivo no establecido le haya pagado se transfiera a la cuenta bancaria en euros designada por el estado miembro de consumo en el que se haya devengado el impuesto. Así se establece en el Reglamento UE 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, mediante el que se determina que a efectos de la recaudación del impuesto, los estados miembros deben cooperar para ayudar a garantizar que el IVA se aplique correctamente.

b. Perspectivas a partir de 2015

Hasta aquí se ha analizado el régimen aplicable hasta el 1 de enero de 2015. A partir de dicha fecha será de aplicación un nuevo régimen que se desdoblará en dos, y que se ha regulado en la Directiva 2008/8/CE del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios. Ello se hace para el correcto funcionamiento del mercado interior, pues se reconoce que la globalización, la desregulación y la innovación tecnológica han contribuido, conjuntamente, a modificar de manera muy sustancial el volumen y el perfil del comercio de servicios, siendo cada vez mayor el número de servicios que pueden prestarse a distancia. El desarrollo reglamentario se hace a través del Reglamento UE 967/2012, en el que se establecen una serie de precisiones y los motivos por los que se determinan.

Así, y dado que los dos regímenes especiales son de carácter facultativo, los sujetos pasivos no establecidos deben poder decidir en cualquier momento dejar de utilizarlos. Es necesario, no obstante, determinar el momento a partir del cual deba surtir efectos esa decisión. Asimismo, y para evitar cargas innecesarias a las administraciones tributarias, se denegará la inclusión durante un periodo de tiempo a los que previamente hubiesen dejado de utilizarlo. Para fomentar el cumplimiento y evitar cargas innecesarias para las administraciones tributarias, se establece que los sujetos pasivos que sean excluidos de alguno de los regímenes especiales por incumplir sistemáticamente sus normas verán denegada su entrada en cualquiera de esos regímenes durante cierto tiempo. Por motivos de control, se exigirá que los sujetos pasivos no establecidos presenten una declaración del IVA al estado miembro de identificación incluso cuando no hayan prestado ningún servicio durante el período de declaración.

Se establece el siguiente título para ambos regímenes: regímenes especiales para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos. Como vemos, se amplía su ámbito objetivo, que incluye los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión. Asimismo, se amplían los sujetos pasivos que pueden acogerse, e incluyen a los establecidos en un estado miembro distinto del de residencia del destinatario de los servicios.

El régimen especial se desdobra en dos:

- Régimen de los sujetos no establecidos en la Unión: «régimen exterior a la Unión».
- Régimen de los sujetos establecido en el territorio de la Comunidad pero no en el estado miembro de consumo: «régimen de la Unión».

Ambos regímenes presentan las siguientes diferencias:

- Definición de estado miembro de identificación. En el régimen exterior a la Unión se establece: «El Estado miembro en cuyo territorio el sujeto pasivo tenga establecida la sede de su actividad económica o, cuando no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, el Estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente». Frente a «el Estado miembro por el que haya optado el sujeto pasivo no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad». Es decir, se limita la libertad de elección, ya que si el sujeto pasivo tiene sede económica o establecimiento permanente en un estado miembro únicamente puede escoger ese estado. La decisión vinculará durante dos años.
- Respecto a la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado se establece lo siguiente en el régimen de la Unión: «El sujeto pasivo no establecido en el estado miembro de consumo y acogido al presente régimen especial no deducirá, con respecto a los impuestos soportados relacionados con actividades sometidas al presente régimen especial, ninguna cantidad de IVA con arreglo al artículo 168 de la presente directiva. No obstante lo dispuesto en el artículo 2, punto 1, y el artículo 3 de la Directiva 2008/9/CE, dicho sujeto pasivo se beneficiará a ese respecto de la devolución del IVA con arreglo a la directiva mencionada. Si el sujeto pasivo no establecido en el estado miembro de consumo y acogido al presente régimen especial desarrolla también en el estado miembro de consumo actividades no cubiertas por el régimen especial por las que está obligado a inscribirse a efectos del IVA, deducirá el impuesto soportado en relación con las actividades cubiertas por el presente régimen especial en la declaración del IVA presentada conforme al artículo 250». Es decir, si realiza actividades no incluidas en el régimen especial por las que deba estar inscrito a efectos del IVA, podrá deducir el IVA soportado sin tener que solicitar la devolución para los no establecidos. En cambio en el régimen exterior a la Unión se deberá acudir a dicho sistema para obtener la devolución.

Los aspectos comunes de ambos regímenes son los siguientes:

- Los sujetos pasivos deben presentar una declaración de inicio de la actividad, y el régimen empezará a aplicarse a partir del siguiente trimestre civil.
- El sujeto pasivo que utilice alguno de los regímenes especiales podrá dejar de utilizarlo aunque siga prestando servicios que pueden quedar cubiertos por dicho régimen especial. Para ello se informará al estado miembro de identificación al menos 15 días antes del final del trimestre civil anterior a aquel en el que pretenda dejar de utilizar el régimen. El cese surtirá efectos a partir del primer día del trimestre civil siguiente.
- En cuanto a la exclusión, si se produce alguno de los motivos, que son los establecidos en los arts. 363 o 369 sexies de la directiva de IVA, el sujeto pasivo será excluido por el estado miembro de identificación (solo este estado puede excluirle). Uno de los motivos que da lugar a la exclusión es el incumplimiento sistemático de las normas, considerándose como tales las siguientes:
 - Cuando el estado miembro de identificación le haya enviado algún recordatorio en relación con los tres trimestres civiles inmediatamente anteriores, y el sujeto pasivo no haya presentado las declaraciones del IVA dentro de los diez días siguientes al envío del recordatorio.
 - Cuando el estado miembro de identificación le haya enviado algún recordatorio en relación con los tres trimestres civiles inmediatamente anteriores, y el sujeto pasivo todavía no haya abonado la cantidad total declarada del IVA por cada uno de esos trimestres.
 - Cuando, tras el requerimiento del estado miembro de identificación o del estado miembro de consumo, y un mes después del subsiguiente recordatorio del estado miembro de identificación, el sujeto pasivo no haya puesto a disposición por vía electrónica los registros de las operaciones incluidas en el régimen.
- En ambos casos se deberá presentar una declaración del IVA en los veinte días siguientes a cada trimestre natural.
- Respecto a las obligaciones de información, se establece la necesidad de comunicar las siguientes contingencias:

- Si pone fin a sus actividades cubiertas por uno de los regímenes especiales.
- Si cambia sus actividades de tal manera que ya no reúna las condiciones necesarias para el uso de ese régimen especial.
- Cualquier cambio en la información proporcionada al estado miembro de identificación.

4. Defraudación fiscal en el comercio electrónico online

El comercio electrónico supone una manifestación más de la sociedad de la información, y como tal evoluciona a un ritmo que los actuales sistemas fiscales no son capaces de asumir con la celeridad necesaria. Existe toda una serie de retos que dicho comercio plantea a las administraciones tributarias, tales como la identificación de los sujetos que intervienen en las operaciones efectuadas, distinción entre su naturaleza: si nos encontramos ante el vendedor o un mediador de la operación, la disposición de datos respecto a ellos dada su deslocalización y su tipología tan dispar (certificadores de firma, generadores de software...), el hecho de poder localizarlos y efectuar un seguimiento de su operativa, control de los medios de pago utilizados...¹ Precisamente este último aspecto, el de los medios de pago, introduce una importante variable de descontrol, ya que en este ámbito lo más habitual es el pago con tarjeta de crédito, lo que permite que el dinero pueda ser transferido a una cuenta corriente situada en cualquier parte del mundo y escapar así de los medios tradicionales de control de las administraciones tributarias respecto a las cuentas bancarias. En conclusión, la deslocalización, que, como ya comentamos, es una nota característica de este tipo de operaciones, tanto por lo que respecta a los sujetos que intervienen como a las rentas que se generan, favorece la defraudación fiscal.

Otra de las notas del comercio electrónico que favorece la defraudación es la desmaterialización de las operaciones, ya que por un lado se está trabajando con activos intangibles (como la descarga de archivos informáticos) y la solicitud del bien y servicio así como la prestación se realizan elec-

trónicamente, y además no existe un lugar físico al que remitir la mercancía, de modo que se pierde una valiosa información obtenida del control de mercancías para las administraciones tributarias.

Se requieren, pues, nuevas fuentes de información para que las administraciones tributarias puedan llevar a cabo los correspondientes controles. J. Martos propone las siguientes medidas: ampliación de las obligaciones informativas; ampliación de los operarios incluidos en las bases de datos VIES, de este modo estos dispondría de información veraz para cumplir sus obligaciones; creación de programas informáticos gratuitos que calculen automáticamente la jurisdicción y el IVA devengado, y que realicen el ingreso; y que las entidades financieras sean nuevos obligados tributarios en el IVA, para facilitar información en las operaciones en las que se utilicen tarjetas de crédito o débito, alguna modalidad de transmisión electrónica de fondos gestionada por un intermediario común y dinero electrónico.

La situación de grave crisis económica iniciada en 2008 ha generado mayor sensibilidad respecto al fraude fiscal. Los medios de comunicación se hacen eco de la baja tributación en España de grandes empresas como «los siete gigantes de Internet» (Apple, Google, Amazon, Facebook, eBay, Microsoft y Yahoo), y se resalta el hecho de la aplicación de tácticas de ingeniería fiscal.² Desde foros profesionales se alude a lo poco ético que resulta el hecho de que las grandes empresas no paguen impuestos allí donde facturan.

La Hacienda española ha adoptado una serie de medidas para hacer frente a la evasión fiscal, que sintetiza Martínez-Carrasco Pignatelli: adhesión a la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (FATCA), acuerdo firmado en abril de 2013 entre España y Estados Unidos, reformas normativas de la UE, medidas bilaterales de lucha contra el fraude fiscal y la creación de la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional dentro de la AEAT.

Asimismo se aprobó la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. En su exposición de motivos se establece lo siguiente: «Esta

1. Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española: http://www.ief.es/recursos/publicaciones/libros/blancos_comercio_electronico.aspx
 2. Véase: <http://economia.elpais.com/economia/2014/01/18/actualidad/1390071860_568641.html>

Ley contiene una serie de medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal. La realidad social y económica en un escenario de crisis y de austeridad presupuestaria hace del fraude fiscal hoy, si cabe, una figura más reprochable que nunca. A su vez, la evolución de los comportamientos fraudulentos y la experiencia acumulada en la aplicación de la normativa tributaria, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, permiten una reforma con perspectiva suficiente como para colocar a nuestro sistema legal a la vanguardia de la lucha contra el fraude». Se operan una serie de modificaciones mediante las que se pretende atajar nichos de fraude, disminuir la litigiosidad, la posibilidad de adoptar medidas cautelares vinculadas a delitos contra la hacienda pública, limitar los pagos en efectivo y obtener información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.

5. Conclusiones

Como era de esperar, las primeras modificaciones normativas introducidas fueron insuficientes para abarcar el nuevo fenómeno del comercio electrónico, si bien se están poniendo en marcha nuevos mecanismos para lograrlo. Hay que tener en cuenta que las características de este tipo de comercio favorece el fraude, al intervenir sujetos de territorios muy dispares y al perderse mecanismos habituales de control. El sistema tributario indirecto es muy complejo, y sería conveniente avanzar hacia su simplificación en aras de una mayor seguridad jurídica y de favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales.

Bibliografía

- ÁLAMO CERRILLO, R.; LAGOS RODRÍGUEZ, M. G. (2011). «Fiscalidad del comercio electrónico». *Documentos de Trabajo. Seminario Permanente de Ciencias Sociales*. Nº 4. <<http://www.uclm.es/CU/csociales/pdf/documentosTrabajo/2011/4-2011.pdf>>
- CALVO VÉRGEZ, J. (2010). «La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico». *Crónica Tributaria*. Nº 135. <http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cron_trib/135_Calvo.pdf>
- CARBAJO VASCO, D. (2001). «Reflexiones sobre comercio electrónico y fiscalidad». Cuarto Congreso de Economía de Navarra. Págs. 210-213. <<http://www.navarra.es/NR/rdonlyres/A9E2F1DC-194F-42CE-A9F5-C8AF054D34AD/79593/carbajo.pdf>>
- CASTELLS, M. (2003). *La galaxia Internet, reflexiones sobre Internet, empresa y sociedad*. Editorial Debolsillo.
- CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2013). «El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica. Regulación vigente y modificaciones previstas en la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero». *Quincena Fiscal*. Nº 7, págs. 19-37.
- DELGADO GARCÍA, A. M. (2009). «El IVA en el consumo por vía electrónica» [artículo en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Nº 9. UOC.
- DELGADO GARCÍA, A. M. (2011). «El IVA en el comercio electrónico». *Revista Técnica Tributaria*. Nº 92.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER, R. (2010). «Fiscalidad en Internet». En: M. Peguera Poch (coord.) (2010). *Principios de derecho de la sociedad de la información*. Pamplona: Aranzadi.
- DELGADO GARCÍA, A. M.; OLIVER, R. (2011). «Electronic commerce and indirect taxation in Spain». *European Taxation*. Nº 4.
- GARCÍA MESTANZA, J. (2008). «Impulso al desarrollo de la sociedad de la información: el DNI electrónico como catalizador». *Economía industrial*. Nº 370, págs. 111-117, ISSN 0422-2784.
- MARTÍNEZ CARRASCO PIGNATELLI, J. M. (2013). «Algunas reflexiones sobre la evasión fiscal en España y las medidas para combatirla». *Revista Técnica Tributaria*. Nº 103, págs. 91-108.
- MARTOS GARCÍA, J. J. (2007). *Defraudación fiscal y nuevas tecnologías*. Cizur Menor (Navarra): Aranzadi.

- GARRIGUES (2013). «Aspectos fiscales del comercio electrónico». Cámara de Comercio de Oviedo.
 <[http://www.camara-ovi.es/documentos/aempresarial/ASPECTOS%20FISCALES%20DEL%20COMERCIO%20ELECTR%C3%93NICO%20\(27%2002%202013\)%20-%20LOGOS.PDF](http://www.camara-ovi.es/documentos/aempresarial/ASPECTOS%20FISCALES%20DEL%20COMERCIO%20ELECTR%C3%93NICO%20(27%2002%202013)%20-%20LOGOS.PDF)>
- OLIVER CUELLO, R. (2012). «La fiscalidad directa del comercio electrónico». *Quincena Fiscal Aranzadi*. Nº 2.
- OLIVER CUELLO, R. (2013). «Internet y tributos». J. M. Bosch Editor.
- ROVIRA, I. (2010). «Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria: análisis jurídico y estudio del impacto de las tecnologías de la información y la comunicación». Tesis doctoral en línea. Universitat Oberta de Catalunya, Internet Interdisciplinary Institut (IN3).
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2013). «Modificaciones operadas en la LGT por la Ley 7/2012 de prevención y lucha contra el fraude». *Revista de Contabilidad y Tributación*. Nº 359, págs. 147-196.
- SERNA BLANCO, L. (2011). «El sujeto pasivo de IVA en el comercio electrónico directo». *Revista de Información Fiscal-Lex Nova*. Nº 106, págs. 79-90.

Cita recomendada

SÁNCHEZ SERENA, Elisabeth (2014). «La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online». En: Ana María Delgado García (coord.). «Tributos en la sociedad de la información» [monográfico en línea]. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*. Número 18, pág. 60-71. UOC. [Fecha de consulta: dd/mm/aa]
 <<http://journals.uoc.edu/index.php/idp/article/view/n18-sanchez/n18-sanchez-es>>
 <<http://dx.doi.org/10.7238/idp.v0i18.2311>>



Los textos publicados en esta revista están -si no se indica lo contrario- bajo una licencia Reconocimiento-Sin obras derivadas 3.0 España de Creative Commons. Puede copiarlos, distribuirlos y comunicarlos públicamente siempre que cite a su autor y la revista y la institución que los publica (IDP. Revista de Internet, Derecho y Política; UOC); no haga con ellos obras derivadas. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nd/3.0/es/deed.es>.

Sobre la autora

Elisabeth Sánchez Serena
 isanchezser@uoc.edu

Licenciada en Economía por la Universidad de Barcelona y máster en Dirección Económico-Financiera por ESERP Business School. Titulada en Gestor Administrativo. Tiene experiencia laboral de cinco años en una gestoría administrativa y como formadora de cursos de formación ocupacional. Desde el 2009 es funcionaria del Cuerpo Técnico de la AEAT.

AEAT

Dependencia Regional de Inspección
 Unidad Gestión GE-Barcelona
 Pl. Dr. Letamendi, 13-22, 6º
 08007 Barcelona, España