

El IVA en el comercio electrónico

Ana María Delgado García

Profesora de Derecho financiero y tributario de la Universitat Oberta de Catalunya
Miembro de la AEDAF

Resumen

Las operaciones comerciales electrónicas se ven afectadas por la fiscalidad indirecta que grava el consumo general, es decir, por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Los aspectos más importantes que se plantean son, en primer lugar, el lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico; en segundo lugar, la aplicación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica; en tercer lugar, los tipos impositivos de estos servicios prestados por vía electrónica; y, finalmente, la regulación de las facturas por vía electrónica.

Palabras clave

Fiscalidad, IVA, comercio electrónico.

Abstract

Electronic commerce transactions are subject to indirect taxation on general consumption; in other words, Value Added Tax. The most important aspects raised are, firstly, the place of taxable transactions on electronic commerce; secondly, the application of the special scheme for electronically supplied services; thirdly, the rates of these electronically supplied services; and finally, the regulation of invoices by electronic means.

Key words

Taxation, Value Added Tax, electronic commerce.

Sumario

1. Introducción
2. El lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico
 - 2.1. Evolución legislativa
 - 2.2. La normativa vigente
3. El régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica
4. Los tipos impositivos de los servicios prestados por vía electrónica
5. Las facturas por vía electrónica.

1. Introducción

Las cuestiones tributarias conflictivas en el comercio electrónico básicamente afectan, por un lado, a la imposición sobre la renta personal y societaria, es decir, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes; y, por otro lado, a la imposición sobre el consumo general: el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Las principales cuestiones problemáticas que se suscitan en relación con la imposición directa sobre el comercio electrónico son la calificación de las rentas obtenidas, la determinación de la residencia de los sujetos intervinientes y la controvertida aplicación del concepto de establecimiento permanente.¹

En relación con la imposición indirecta sobre el comercio electrónico, y más concretamente respecto al IVA, los problemas que se plantean son, en primer lugar, el lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico; en segundo lugar, la aplicación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica; en tercer lugar, los tipos impositivos de estos servicios prestados por vía electrónica; y, finalmente, la regulación de las facturas por vía electrónica.²

Todas estas materias han sido afectadas, con mayor o menor intensidad, por las últimas modificaciones de la normativa de la Unión Europea (UE) en relación con el IVA. En este artículo, se analizan las principales novedades introducidas por estas normas de la UE, así como su transposición al ordenamiento jurídico español.

1 Véase sobre la fiscalidad directa del comercio electrónico, OLIVER CUELLO, Rafael: *Tributación del comercio electrónico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, págs. 11 y ss.; y OLIVER CUELLO, Rafael: "Fiscalidad internacional y comercio electrónico", *Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 9, 2009, págs. 1-10.

2 En relación la imposición indirecta sobre el comercio electrónico, véase DELGADO GARCÍA, Ana Mª y OLIVER CUELLO, Rafael: *La fiscalidad en el comercio electrónico*, Revista de Información Fiscal, nº 49, 2002, págs. 11 y ss.; DELGADO GARCÍA, Ana Mª: "El IVA en el consumo por vía electrónica", *Revista de Internet, Derecho y Política*, nº 9, 2009, págs. 1-9; y también MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2006, págs. 21 y ss.

2. El lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico

2.1. Evolución legislativa

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

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

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

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

Por otra parte, si el destinatario era un consumidor final establecido en el territorio de la UE, la operación quedaba sujeta al IVA en el Estado miembro de origen, siendo sujeto pasivo el empresario prestador del servicio, establecido en el territorio de la UE. Asimismo, si el destinatario era un empresario o profesional o bien un consumidor final establecido en un tercer país fuera de la UE, la operación no estaba sujeta al IVA, produciéndose la imposición en el Estado de consumo.

A su vez, si el prestador del servicio era un empresario o profesional establecido en un tercer país fuera de la UE y el destinatario era un empresario o profesional residente en el territorio de la UE, la operación

La nueva regulación pretende sistematizar y clarificar las normas sobre el lugar de realización del hecho imponible en las prestaciones de servicios y es importante destacar que no introduce ningún cambio en cuanto al contenido las reglas de localización respecto de las operaciones de comercio electrónico

quedaba sujeta al IVA en el Estado miembro de destino, adquiriendo la condición de sujeto pasivo el empresario o profesional destinatario del servicio, no generándose obligaciones tributarias formales para el citado prestador del servicio extracomunitario.

Finalmente, si el destinatario del servicio era un consumidor residente en la UE, la operación quedaba también sujeta al IVA en el Estado miembro de destino, siendo sujeto pasivo el prestador del servicio extracomunitario. En este caso, además, se creaba un nuevo régimen especial aplicable a estos servicios prestados por vía electrónica por operadores extracomunitarios. De acuerdo con este régimen especial, se otorgaba a cualquier operador extracomunitario que prestara servicios por vía electrónica a personas no sujetas al IVA en el

territorio de aplicación del impuesto la posibilidad de optar por registrarse en un solo Estado miembro (el que eligiera libremente), con independencia de que su actividad se desarrollara en varios Estados miembros de la UE. No obstante, en cada prestación de servicios el operador extracomunitario debía aplicar a sus clientes (particulares) el tipo impositivo de IVA correspondiente a cada uno de los Estados miembros donde los mismos tuvieran su residencia.

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

En España, se produjo la transposición al ordenamiento jurídico interno de lo dispuesto por la Directiva 2002/38/CE por medio de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. Las principales modificaciones introducidas en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), fueron, por un lado, la nueva definición de las reglas especiales previstas para la determinación del lugar de realización de las prestaciones de servicios, dando nueva redacción al art. 70 LIVA, incluyéndose un criterio específico para los servicios prestados por vía electrónica. Y, por otro lado, se incorporó un nuevo capítulo VIII al título IX de la LIVA (arts. 163.bis a 163.quáter), por el que se regulaba un régimen especial para los servicios prestados por vía electrónica, aplicable a los operadores extracomunitarios.

Asimismo, las citadas previsiones legales fueron objeto de desarrollo reglamentario por medio de la Orden HAC/1736/2003, de 24 de junio, por la que se desarrolla el régimen especial aplicable a los servicios

prestados por vía electrónica a efectos del IVA. Además, se dictó la Orden HAC/665/2004, de 9 de marzo, por la que se regulan determinados aspectos de la gestión recaudatoria de los ingresos de IVA de operadores extracomunitarios que prestan servicios por vía electrónica a consumidores finales.

Siguiendo con el relato de la evolución legislativa de esta materia, conviene destacar la aprobación de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, en vigor desde el 1 de enero de 2007. Esta Directiva ha refundido la estructura y la redacción de la anterior Directiva 77/388/CEE, buscando así una mayor claridad y racionalización, así como retomando determinadas disposiciones de la Directiva 67/227/CEE, del Consejo, de 11 de abril de 1967, que aún resultaban aplicables, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. No obstante, la Directiva 2006/112/CE no ha introducido ninguna novedad respecto a la regulación del lugar de realización del hecho imponible en relación con los servicios prestados por vía electrónica, limitándose a reenumerar los preceptos relativos a esta materia.

Para finalizar con la descripción del marco normativo del lugar de realización del hecho imponible en el comercio electrónico, hay que hacer referencia a la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta. El objeto de la reforma operada por esta última Ley consiste en transponer al ordenamiento jurídico español el denominado “paquete IVA”, formado por las tres Directivas siguientes: la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios; la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del IVA, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro; y la Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

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

Concretamente, el art. 69.1 LIVA señala que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (TAI),³ sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 69.2 y en los arts. 70 y 72 LIVA, en los siguientes casos: 1º “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”. 2º “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”.

3 Según el art. 3 LIVA, el “territorio de aplicación del impuesto” es el territorio español, excepto las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

Ahora bien, por excepción de lo dispuesto en el art. 69.1.2º LIVA, no se entenderán realizados en el TAI una serie de servicios que se enumeran en el art. 69.2 LIVA cuando el destinatario de los mismos sea un particular y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la UE. Entre dichos servicios, se encuentran “los servicios prestados por vía electrónica” (letra m del art. 69.2 LIVA).⁴

Finalmente, el art. 70.1 LIVA establece que se entenderán prestados en el TAI determinados servicios, entre los que se encuentran “los prestados por vía electrónica desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que 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” (art. 70.1.4º LIVA).⁵

2.2. La normativa vigente

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

4 Concretamente, el art. 69.2 LIVA cita los siguientes servicios: “a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares. b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional. c) Los de publicidad. d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley (los relacionados con bienes inmuebles). e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial. f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes. g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados respectivamente por el artículo 20, apartado Uno, números 16º y 18º, de esta Ley, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad. h) Los de cesión de personal. i) El doblaje de películas. j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores. k) La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra. l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número. m) Los servicios prestados por vía electrónica. n) Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.”

5 Además de los servicios prestados por vía electrónica, el art. 70.1 LIVA se refiere a los servicios relacionados con bienes inmuebles; determinados servicios de transporte de pasajeros y de bienes; los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares; determinados servicios de restaurante y catering; los servicios de intermediación en determinadas circunstancias; los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares; los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes; los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión; y los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte.

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

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

Si en la misma compraventa electrónica de un bien material que sea procedente de un país perteneciente a la UE, el adquirente no tiene la condición de sujeto pasivo, se aplica el régimen de ventas a distancia. Según el mismo, los consumidores particulares pueden adquirir indirectamente, sin desplazamiento físico, sino a través de catálogos, anuncios, etc., cualquier clase de bienes, con tributación en origen, si el volumen de ventas del empresario proveedor no excede, por año natural, de ciertos límites.⁶

El criterio para la localización territorial de las ventas a distancia varía en función del volumen de operaciones realizadas por el sujeto pasivo durante el año natural precedente o durante el año en curso con destino a un Estado miembro determinado. Si tales operaciones con destino al territorio español de aplicación del IVA exceden de 35.000 euros, las entregas de los bienes se entenderán localizadas en el país de destino y sujetas, por consiguiente, al IVA español. En caso contrario, si el volumen de operaciones es inferior, las entregas de bienes se localizarán en el Estado miembro de origen donde está situado el sujeto pasivo vendedor, salvo que éste ejercite la opción por la localización de la operación en el país de destino donde resida o esté establecido el comprador (art. 68.3 LIVA).⁷

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

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

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

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

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

Por su parte, el art. 11.2.16º LIVA determina la calificación como prestación de servicios del “suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte”. En particular, se considerará prestación de servicios “el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de éste, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario”.

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

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

Por otra parte, la tributación de las operaciones comerciales electrónicas en las que la transmisión del producto se realiza por vía telemática (suministros *on line*) ha sido objeto de una importante modificación a través de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, que dio nueva redacción al art. 70 LIVA.⁸ Como ya se ha dicho, el art. 69 LIVA establece las reglas generales para la localización de las prestaciones de servicios. Mientras que el art. 70 LIVA determina una serie de reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios.

Pues bien, la LIVA califica a todas las operaciones sobre productos digitalizados que circulan por la red como prestaciones de servicios. Y, a su vez, establece en estos casos el lugar de realización del hecho imponible en el TAI, para que los servicios procedentes de fuera de la UE y prestados a particulares del TAI queden sujetos al IVA; mientras que los mismos servicios prestados desde el TAI a países de fuera de la UE no queden sujetos al IVA.⁹

Como establece el art. 69.3.4º LIVA, “se considerarán servicios prestados por vía electrónica aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente

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

9 Por ejemplo, una empresa española vende a través de Internet un programa de ordenador para gestión de reservas hoteleras a una empresa suiza, para ser utilizado en sus locales situados en Suiza. La empresa española no debe repercutir el IVA, ya que la operación no se localiza en el territorio de aplicación del impuesto (art. 69.1.1º LIVA).

transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes: a) el suministro y alojamiento de sitios informáticos; b) el mantenimiento a distancia de programas y de equipos; c) el suministro de programas y su actualización; d) el suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos; e) el suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio; f) el suministro de enseñanza a distancia”.¹⁰

Además, la ley, como ya se ha dicho, clarifica que no es lo mismo contratar por vía electrónica que prestar el servicio por la red: “A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica” (art. 69.3.4º LIVA). La ley establece también que “se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio” (art. 70.1.4º LIVA).¹¹

En relación con los servicios prestados por vía electrónica, como veremos a continuación, resulta imprescindible para el prestador del servicio no residente en la UE saber si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA o bien es un particular.

Si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en el TAI, tanto si el prestador es residente en dicho territorio como si no lo es, la operación se localiza en el TAI (art. 69.1.1º LIVA). Si el prestador reside en el TAI, repercutirá el tipo impositivo español. Y si el prestador no reside en el TAI, no debe repercutir el impuesto, sino que es el destinatario el que debe hacerlo (art. 84.1.2º LIVA).¹²

Si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en otro Estado miembro de la UE y el prestador reside en el TAI, la operación se localiza en la sede de residencia del destinatario (art. 59.k Directiva

10 El Reglamento CE núm. 1777/2005, de 17 de octubre, desarrolla esta materia en sus arts. 11 y 12. El art. 11 establece una relación no exhaustiva ni cerrada de supuestos que quedan incluidos dentro del concepto de servicio electrónico, siempre y cuando el mismo se preste a través de Internet o de una red electrónica. Por su parte, el art. 12 realiza una delimitación negativa precisando la existencia de un conjunto de operaciones que, a diferencia de las anteriores, no se califican como servicios electrónicos.

11 Este criterio, según RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, constituye una extralimitación de la norma española, ya que la Directiva sólo establece que la residencia en la UE del destinatario determina en estos casos la sujeción al impuesto de la operación, pero no permite presumir la residencia por el pago. (RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús: “La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico”, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, nº 267, 2003, pág. 84). En cambio, MARTOS GARCÍA entiende que “el hecho base de la presunción vincula indirectamente el servicio y el destinatario con el territorio de aplicación del impuesto, por lo que presumir la realización del hecho imponible cuando se presenta resulta aceptable siguiendo un procedimiento cognoscitivo lógico, pese a que no exista certeza de que éste se produzca”. Además, dado que se trata de una presunción que admite prueba en contrario, el particular podrá remitir al prestador del servicio un documento físico o electrónico acreditativo de su residencia y, con ello, disponer de prueba que enerve los efectos de la presunción. (MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: *Imposición indirecta del comercio electrónico*, cit., págs. 288 y 289).

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

2006/112). También en este caso el prestador no debe repercutir el impuesto, sino que es el destinatario el que debe hacerlo (art. 84.1.2º LIVA).

Si el destinatario es un particular residente en el TAI o en otro Estado miembro de la UE y el prestador reside en el TAI, la operación se localiza en la sede de residencia del prestador (art. 69.1.2º LIVA).¹³ Y si el destinatario es un particular residente en el TAI y el prestador está establecido en otro Estado miembro de la UE, la operación se localiza en la sede de residencia del prestador (art. 43 Directiva 2006/112).

Si el destinatario es un particular residente en el TAI y el prestador no es residente en la UE, la operación se localiza en dicho territorio (art. 70.1.4º LIVA) y el prestador debe repercutirle el IVA español. A estos efectos, existe un régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, regulado en el capítulo VIII del título IX de la ley del impuesto (arts. 163 bis, ter y quáter LIVA).

Por último, si el destinatario (particular o no) no es residente en la UE, y el prestador es un residente en el TAI, la operación no está sujeta al IVA (arts. 69.2.m y 69.1.1º LIVA).¹⁴

En conclusión, la tributación de los servicios prestados por vía electrónica se puede resumir así:

Destinatario	Prestador	Localización	Tributación
Sujeto pasivo residente en TAI	Residente en TAI	Sede destinatario	IVA destinatario (art. 69.1.1º LIVA)
Sujeto pasivo residente en TAI	No residente en TAI	Sede destinatario	IVA destinatario (art. 69.1.1º LIVA)
Sujeto pasivo residente en otro Estado miembro UE	Residente en TAI	Sede destinatario	IVA destinatario (art. 59.k Directiva 2006/112)
Particular residente en TAI o en otro Estado miembro UE	Residente en TAI	Sede prestador	IVA prestador (art. 69.1.2º LIVA)
Particular residente en TAI	Residente en otro Estado miembro UE	Sede prestador	IVA prestador (art. 43 Directiva 2006/112)
Particular residente en TAI	No residente en UE	Sede destinatario	IVA destinatario (art. 70.1.4º LIVA)
Particular o no y no residente en UE	Residente en TAI	Sede destinatario	Sin IVA (art. 69.2.m y 69.1.1º LIVA)

En definitiva, el objetivo de la reforma realizada en el 2003 no es otro que acabar con la ventaja comparativa que hasta el momento tenían las empresas que operaban desde fuera de la UE respecto de las que lo hacían desde dentro. A partir de la reforma, todas las prestaciones de servicios que se presten en territorio de la UE se gravarán con IVA, a la vez que las que presten las empresas de la UE fuera de la UE no tributarán por IVA. No obstante, para la aplicación práctica de esta reforma es precisa la colaboración de las Administraciones tributarias de los países extracomunitarios, pues los infractores de la norma de la UE

13 Es decir, en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual.

14 No obstante, como señala el art. 70.2 LIVA, estos servicios se considerarán prestados en el territorio de aplicación del impuesto cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a los mismos, no se entiendan realizados en la UE, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio. Es decir, si la utilización o explotación efectivas de los servicios se produce en el territorio de aplicación del impuesto (a pesar de que el destinatario del servicio no sea residente en la UE), el lugar de realización del hecho imponible será el territorio de aplicación del impuesto.

(los operadores que no se identifiquen en ningún Estado miembro y no repercutan el IVA) se encuentran en un país extracomunitario.

3. El régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica

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

Se trata, pues, del régimen aplicable a los servicios prestados por empresas no residentes en la UE a particulares residentes en la UE. Se configura como un régimen especial de carácter voluntario. Este régimen especial del IVA comporta una serie de obligaciones del operador no residente en la UE, que han de cumplirse por vía telemática.

En este sentido, el sujeto pasivo no establecido deberá declarar al Estado miembro de identificación¹⁵ la iniciación de su actividad como sujeto pasivo, el cese o la modificación, en la medida en que deje de reunir las condiciones necesarias para poder acogerse al presente régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.¹⁶

El operador extracomunitario también ha de presentar con carácter trimestral una declaración con el importe de los servicios prestados en cada uno de los Estados miembros de la UE en los que se haya devengado el IVA, aun cuando en el correspondiente período trimestral no se hayan prestado servicios por vía electrónica.

Asimismo, tiene que ingresar en el mismo momento de la presentación de la declaración, el IVA repercutido. El ingreso se debe hacer en euros en la cuenta bancaria que designe la Agencia Tributaria. Y debe llevar un registro de las operaciones realizadas durante un período de diez años. Este registro debe estar a disposición tanto del Estado de identificación como de los Estados de consumo.

Por último, ha de expedir y entregar factura por las operaciones acogidas a este régimen especial. Esta obligación debe cumplirse incluso cuando el prestador del servicio extracomunitario haya optado por

15 El "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 UE.

16 En relación con la utilización de los medios electrónicos en las relaciones entre el contribuyente y la Administración tributaria, véase OLIVER CUELLO, Rafael: "El derecho del obligado tributario a relacionarse con la Administración por medios electrónicos", Revista de Información Fiscal, nº 96, 2009, págs. 11 y ss.; y DELGADO GARCÍA, Ana María: "La obligatoriedad de la presentación telemática de declaraciones tributarias", Revista de Información Fiscal, nº 96, 2009, págs. 43 y ss.

El criterio para la localización territorial de las ventas a distancia varía en función del volumen de operaciones realizadas por el sujeto pasivo durante el año natural precedente o durante el año en curso con destino a un Estado miembro determinado

identificarse en otro Estado miembro distinto de España.¹⁷

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

Asimismo, se permite al prestador del servicio extracomunitario consultar la base de datos VIES (*VAT Information Exchange System*) en el momento de la transacción. Por ello, se ha

modificado el Reglamento (CEE) número 218/92 del Consejo, sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos. De acuerdo con esta modificación, si el prestador del servicio consulta el VIES y el NIF a efectos de IVA comunicado por su cliente se encuentra en dicho sistema informático, y además el prestador no dispone de datos que pongan en entredicho la cualidad de sujeto pasivo de su cliente, se excluye la responsabilidad del prestador por la deuda que pudiese surgir.

En definitiva, a través de este régimen especial de los servicios electrónicos se persigue el mantenimiento de la aplicación de la regla de localización del hecho imponible relativa a la tributación en destino de los servicios prestados en forma digital por los operadores extracomunitarios. En este sentido, se trata de garantizar que la defensa de los intereses recaudatorios de la UE por el sometimiento a gravamen de los servicios electrónicos consumidos en el territorio de la UE no conduzca a una elevación desmesurada de la presión fiscal indirecta que deben soportar los operadores extracomunitarios que desarrollan su actividad en el sector del comercio electrónico. Por consiguiente, este régimen especial pretende tomar en consideración estas circunstancias particulares de los operadores extracomunitarios, facilitándoles el cumplimiento de las obligaciones tributarias y disminuyendo, por tanto, la presión fiscal indirecta que deben soportar.

Asimismo, hay que tener en cuenta que cuando la norma establece el lugar de residencia del destinatario del servicio como criterio de localización, está convirtiendo de manera automática a los operadores extracomunitarios en sujetos pasivos del impuesto ante las Haciendas de los Estados miembros en los que se realiza el consumo, teniendo en cuenta que en dichos territorios no se encuentra ni la sede de su actividad económica ni poseen ningún establecimiento permanente desde el cual desarrollen su actividad. Ésta es la razón por la que la norma prevé un mecanismo que facilita el cumplimiento voluntario

17 Si una empresa norteamericana, por ejemplo, vende a través de su web un programa de ordenador a un particular español y a otro francés, la citada empresa norteamericana puede acogerse al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (arts. 163 bis, ter y quáter LIVA). Con independencia del Estado de la UE en el que se identifique, deberá repercutir el IVA español al particular español, entregándole factura y repercutirá el IVA francés al particular francés, presentando la liquidación en el Estado de identificación.

de las obligaciones tributarias de tales operadores extracomunitarios, puesto que, de no existir tales normas, los mismos se verían obligados a registrarse como contribuyentes en todas y cada una de las Administraciones tributarias de los Estados miembros en los que se produzca el consumo de los servicios electrónicos, generándose, además, grandes dificultades para ejercer un control tributario por parte de las Administraciones sobre estos operadores extracomunitarios. La forma en que se facilita el cumplimiento voluntario a estos operadores extracomunitarios consiste básicamente en permitirles cumplir la totalidad

de sus obligaciones derivadas del impuesto en el denominado “Estado de identificación”, incluidas las originadas por la prestación de servicios realizadas en otros Estados miembro de la UE.

El objetivo de la reforma realizada en el 2003 no es otro que acabar con la ventaja comparativa que hasta el momento tenían las empresas que operaban desde fuera de la UE respecto de las que lo hacían desde dentro

Ahora bien, dado que el régimen especial tiene carácter voluntario, en el supuesto de que el operador extracomunitario no desee acogerse al mismo o bien manifieste su renuncia a su aplicación, podría optar por crear un establecimiento permanente en un determinado país de la UE o en varios, o bien identificarse y darse de alta en calidad de prestador extracomunitario en cada uno de los Estados miembros en los que realice operaciones de comercio electrónico y presentar la declaración correspondiente en todos ellos.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el apartado 3 del art. 163.bis LIVA prevé cuatro causas de exclusión que imposibilitan que un determinado sujeto registrado conforme a este régimen especial pueda continuar rigiéndose por el mismo. En primer lugar, la pérdida de su objeto motivada por la presentación por parte del sujeto pasivo de una declaración de cese de las operaciones. En segundo lugar, la pérdida de su objeto motivada por la existencia de hechos que permitan deducir la finalización de las operaciones incluidas en el régimen especial, existiendo, por tanto, indicios que permitan concluir que las operaciones ya no se realizan, teniendo en cuenta que se trata de una presunción que admite prueba en contrario. En tercer lugar, el incumplimiento sobrevenido de cualquiera de los requisitos exigidos para poder acogerse al régimen especial. Y, finalmente, el incumplimiento reiterado o continuado de las obligaciones impuestas para este régimen, tales como la no presentación de las correspondientes declaraciones trimestrales o la falta de ingreso de las cuotas devengadas.

En España, de acuerdo con la Orden HAC 1736/2003, de 24 de junio, cuando la Agencia Estatal de Administración Tributaria tenga conocimiento de que ha acontecido alguna circunstancia que determine la inaplicabilidad del régimen especial, iniciará de oficio el procedimiento con la finalidad de excluir al prestador de servicios de dicho régimen especial. El inicio del procedimiento de exclusión ha de ser comunicado por vía telemática al operador extracomunitario para que éste formule las alegaciones que considere oportunas en un plazo de quince días, y, una vez efectuadas dichas alegaciones, en su caso, la Administración tributaria resolverá lo que proceda.

Además, hay que tener presente que la regla por la que se obliga al operador extracomunitario a aplicar el tipo de gravamen vigente en cada uno de los Estados miembros donde resida el destinatario del servicio

electrónico, evidentemente supone una complicación para determinar la cuota tributaria en aquellos casos en los que sean diversas las legislaciones nacionales concurrentes, puesto que, como se sabe, los tipos impositivos aplicables en cada uno de los Estados miembros de la UE son diversos y van desde el 15% aplicable en Luxemburgo hasta el 25% en Suecia, Hungría o Dinamarca.¹⁸

No obstante, la alternativa consistente en admitir que se realizara siempre la repercusión de acuerdo con el tipo de gravamen vigente en el Estado miembro de identificación habría supuesto graves inconvenientes, debido al riesgo de deslocalización que podría plantear, al posibilitar que los operadores extracomunitarios pudieran registrarse en aquellos Estados miembros en los que el IVA fuera más bajo.

En relación con el derecho a la devolución de las cuotas que haya soportado el operador extracomunitario en el desarrollo de su actividad, como ya se ha dicho, la solicitud de la misma debe presentarse en los Estados miembros de consumo donde hayan sido soportadas las cuotas.¹⁹ En España, el art. 163. quáter de la LIVA establece las condiciones materiales y procedimentales para obtener la devolución del impuesto. En primer lugar, debe tratarse de cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del IVA español. Los bienes o servicios adquiridos o importados han de destinarse a la prestación de servicios por vía electrónica. Finalmente, el ejercicio de este derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas ha de ajustarse al procedimiento regulado en la LIVA, teniendo en cuenta que en el caso del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica no es precisa la existencia de reciprocidad de trato del Estado en el que se encuentre establecido el operador extracomunitario en cuanto a un derecho análogo con relación a los sujetos pasivos establecidos en España, ni tampoco es obligatoria la exigencia de nombrar un representante ante la Administración tributaria española.

A este respecto, hay que tener en cuenta que la Ley 2/2010, de 1 de marzo, ha modificado la LIVA en relación con la devolución del impuesto a empresarios o profesionales no establecidos en el TAI. Se trata de la trasposición al ordenamiento jurídico interno de la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de

18 En opinión de MARTOS GARCÍA, “un régimen impositivo basado en que operadores situados a lo largo de todo el planeta, con lenguas distintas a las de los Estados miembros, tengan que conocer la normativa comunitaria de cada uno de ellos y cumplir de forma voluntaria las obligaciones de repercusión e ingreso del impuesto, máxime cuando en caso de incumplimiento las consecuencias punitivas son, en la práctica, de escasa o nula efectividad, resulta inverosímil”. MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: “Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 238, 2002, pág. 63.

19 La obligación del operador extracomunitario de tener que presentar la solicitud de devolución de las cuotas soportadas en cada uno de los Estados miembros de consumo supone, sin duda, un inconveniente que no favorece la aplicación de este régimen especial, puesto que incrementa la presión fiscal indirecta del operador extracomunitario. A este respecto, opina MARTOS GARCÍA que “una medida más acorde habría sido permitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la Comunidad en la misma declaración trimestral que presentasen en la jurisdicción donde se hubiesen registrado (...). El problema de la reasignación de ingresos quedaría solucionado con el sistema de transferencia de fondos entre Estados instaurado. Para que las devoluciones las soportaran los Estados que realmente recaudaron el impuesto bastaría con trasladar el mecanismo utilizado para las ventas, de manera que los prestadores acogidos al régimen especial desglosasen también para cada Estado miembro el volumen de adquisiciones y de IVA soportado en cada uno. En base a esta información, el Estado de registro podría solicitar al resto de Estados la restitución de las cuotas de IVA recaudadas por éstos y devueltas por aquél al operador no establecido acogido al régimen especial (...). El escollo de la verificación de la información suministrada por el prestador sería fácilmente superable si se mejoran los mecanismos de intercambio de información intracomunitarios, cuyo funcionamiento actual se aleja sensiblemente de la eficacia y eficiencia que se les debe exigir”. MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: *Imposición indirecta del comercio electrónico*, cit., págs. 269 y 270.

2008. La nueva regulación crea un nuevo art. 117.bis LIVA y divide en dos el anterior art. 119 LIVA, cuyo contenido, en la parte que se refiere a los empresarios o profesionales establecidos en terceros países pasa a regularse en el nuevo art. 119.bis LIVA. Con ello, se pretende una mejor sistemática que permita una referencia más clara a un sistema que necesariamente va a utilizarse de forma mucho más intensiva que hasta el momento.

El nuevo sistema de devolución, que afecta exclusivamente a empresarios o profesionales establecidos en la UE, se basa en un sistema de ventanilla única, en el cual los solicitantes deberán presentar las solicitudes de devolución del impuesto soportado en un Estado miembro distinto de aquel en el que estén establecidos por vía electrónica. Para ello, utilizarán los formularios alojados en la web correspondiente a su Estado de establecimiento. Dicha solicitud se remitirá por el Estado de establecimiento al Estado de devolución, es decir, aquél en el que se haya soportado el impuesto.

En nuestra opinión, el nuevo sistema de devolución del IVA debe considerarse un avance muy positivo que soluciona uno de los problemas de aplicación que más carga burocrática suponía para empresas y profesionales. Este sistema de ventanilla única permite liberar a los empresarios y profesionales de la UE de la carga administrativa y de las dificultades que suponía entablar procedimientos de solicitud de devolución del IVA con Estados miembros de la UE en los que no disponía de ninguna infraestructura. En España, es la Agencia Estatal de Administración Tributaria la encargada de tramitar las solicitudes presentadas por los empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del IVA español hacia el resto de los Estados comunitarios. Además, es importante destacar que con esta reforma los plazos de devolución se han acortado sensiblemente y su incumplimiento devengará de forma automática intereses de demora.

El nuevo art. 119.bis LIVA regula el sistema de devolución del impuesto para los operadores extracomunitarios, es decir, los empresarios o profesionales no establecidos en el TAI ni en la UE ni en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, a fin de que puedan solicitar la devolución del IVA que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio. A este respecto, los solicitantes deberán nombrar, con carácter previo, un representante que sea residente en el TAI, que habrá de cumplir las obligaciones formales o de procedimiento correspondientes y que responderá solidariamente en los casos de devolución improcedente. Asimismo, los solicitantes deberán estar establecidos en un Estado en que exista reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el TAI, Islas Canarias, Ceuta o Melilla. Sin embargo, hay que tener en cuenta, como ya se ha dicho, que en el caso del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica no es precisa la concurrencia de los requisitos de reciprocidad ni de nombramiento de un representante ante la Administración tributaria española.

En este contexto, es importante tener en cuenta lo previsto por el Real Decreto 192/2010, de 26 de febrero, de modificación del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de

El el nuevo sistema
de devolución del IVA
debe considerarse un
avance muy positivo
que soluciona uno
de los problemas de
aplicación que más carga
burocrática suponía para
empresas y profesionales

El problema de los tipos impositivos aplicables al comercio electrónico se centra en relación con los libros, revistas o periódicos, no afectando, en cambio, a otro tipo de productos que pueden ser objeto de transmisión por vía electrónica, como la música, el software, las películas, etc

diciembre. El art. 31.bis del Reglamento del IVA, en su nueva redacción, dispone que se podrá solicitar la devolución de las cuotas del IVA a que se refiere el art. 119.bis LIVA mediante una solicitud cuya presentación se realizará por vía electrónica a través del modelo disponible en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración tributaria, órgano competente para su tramitación y resolución. La solicitud de devolución podrá comprender las cuotas soportadas durante un trimestre natural o en el curso de un año natural. También podrá referirse a un período inferior a un trimestre cuando se trate del conjunto de operaciones realizadas en un año natural.

En la solicitud se consignarán las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el período a que se refieran. Asimismo, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.

La solicitud de devolución deberá contener una declaración suscrita por el solicitante o su representante en la que manifieste que no realiza en el TAI operaciones distintas de las indicadas en el art. 119.2.º LIVA, un compromiso suscrito por el solicitante o su representante de reembolsar a la Hacienda Pública el importe de las devoluciones que resulten improcedentes y una certificación expedida por las autoridades competentes del Estado donde radique el establecimiento del solicitante en la que se acredite que realiza en el mismo actividades empresariales o profesionales sujetas al IVA o a un tributo análogo durante el período en el que se hayan devengado las cuotas cuya devolución se solicita.

El plazo para la presentación de la solicitud se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera. Finalmente, los originales de las facturas y demás documentos justificativos del derecho a la devolución deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del impuesto y el importe total de las cuotas del impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros; no obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros.²⁰

20 Sobre esta materia, véase la Orden EHA/789/2010, de 16 de marzo, por la que se aprueba el modelo 360 de solicitud de devolución del IVA soportado por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, el contenido de la solicitud de devolución a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, pero establecidos en la UE, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, y el modelo 361 de solicitud de devolución del IVA a determinados empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, ni en la UE, Canarias, Ceuta o Melilla, y se establecen, asimismo, las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

Para finalizar con este comentario sobre el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, hay que realizar alguna observación sobre ciertas obligaciones formales impuestas a los operadores extracomunitarios. Así, en cuanto la Administración tributaria del Estado miembro de identificación reciba la comunicación de inicio de actividad, debe proceder, una vez realizadas las verificaciones y comprobaciones que considere oportunas, a asignar y notificar a través de medios electrónicos un número individual de identificación al operador extracomunitario. Dicho número es denominado por la Orden HAC/1736/2003 “Número de Operador Extracomunitario”.

La declaración periódica del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica debe presentarse en el plazo de 20 días a partir de la finalización del período a que se refiera la declaración y constando en ella la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto devengado en cada Estado miembro.²¹

Dicha declaración ha de cumplimentarse en euros, por lo que, si la contraprestación de la operación se fijó en una moneda distinta del euro, su importe tendrá que convertirse a la moneda europea. Para ello, deberá aplicarse el tipo de cambio vigente correspondiente al último día del período de declaración, de acuerdo con los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para dicho día o, si no hubiera aplicación relativa al mismo, para el día siguiente.

Es importante tener en cuenta que la cuota tributaria derivada de este tipo de declaraciones trimestrales será siempre positiva (a ingresar) o bien reflejará, en su caso, la ausencia de actividad. Pues hay que recordar, como ya se ha comentado, que el sujeto pasivo no se encuentra facultado para deducir las eventuales cuotas soportadas, las cuales deberán ser recuperadas, en su caso, a través del procedimiento específico de devolución.

Por otro lado, respecto a las obligaciones registrales impuestas a los operadores extracomunitarios, resulta sorprendente la amplitud del plazo durante el cual ha de ser conservado el registro, es decir, diez años contados para cada operación a partir del final del ejercicio en el que la misma hubiera tenido lugar. Se trata, a nuestro juicio, de un plazo excesivamente amplio, frente a los cuatro años fijados en el ordenamiento jurídico español como plazo de prescripción en materia tributaria.

En cuanto a la obligación del operador extracomunitario de llevar el registro de las operaciones efectuadas, dispone el art. 163.ter LIVA que ha de contar con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si es correcta la declaración trimestral del IVA en la que haya sido incluido el hecho imponible. El citado registro debe quedar a disposición de las Administraciones tributarias eventualmente interesadas en el conocimiento de su contenido, no ya sólo del Estado miembro de identificación, sino también del Estado de consumo, las cuales deben poder acceder al mismo previa solicitud cursada telemáticamente.

Ahora bien, a pesar de que los Estados miembros de consumo tienen la potestad de llevar a cabo controles sobre las actividades impositivas realizadas dentro de su territorio, cabe aludir a la existencia de

21 A estos efectos, en España, se utiliza el modelo 367 “Impuesto sobre el Valor Añadido. Régimen Especial. Servicios prestados por vía electrónica. Declaración trimestral”, aprobado por la citada Orden HAC/1736/2003, que ha de ser obligatoriamente cumplimentada por vía telemática.

una especie de “acuerdo tácito” entre ellos, en virtud del cual todas las actuaciones de comprobación e inspección que procedan serán desarrolladas por la Administración del Estado miembro de identificación con el que mantenga contacto el sujeto pasivo.²²

En cuanto a la transmisión de información entre los Estados miembros en relación con el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, conviene destacar que el Estado miembro de identificación asume la obligación de transmitir en formato electrónico la información contenida en las declaraciones de iniciación, modificación o cese del régimen a las autoridades tributarias competentes de los restantes Estados miembros dentro de los diez días siguientes al de finalización del mes en el que haya recibido la información del operador extracomunitario, cuyo número de identificación ha de ser comunicado a dichas autoridades tributarias.

Asimismo, el Estado miembro de identificación tiene el deber de transmitir por vía electrónica a los respectivos Estados miembros de consumo el conjunto de los datos reflejados por el operador extracomunitario en sus declaraciones trimestrales. Dicha transmisión debe realizarse, igualmente, en un plazo de diez días a contar desde la finalización del mes en el que se hubiese recibido el documento. Adicionalmente, ha de facilitarse la información necesaria para poder asociar cada ingreso a la declaración trimestral correspondiente.

Por otra parte, el Estado miembro de identificación, dada su condición de receptor de las declaraciones y de los ingresos derivados de las mismas, asume la obligación de transferir a cada uno de los Estados miembros de consumo la parte de la recaudación que resulte imputable a las prestaciones de servicios devengadas en su territorio.

Por último, con la finalidad de materializar esta redistribución interestatal de recaudaciones tributarias, cada Estado miembro debe notificar electrónicamente a la Administración competente de los restantes miembros los números de las cuentas bancarias habilitadas para recibir las transferencias. En la actualidad, en el ordenamiento jurídico español la Orden HAC/665/2004, de 9 de marzo, es la encargada de regular esta cuestión.

4. Los tipos impositivos de los servicios prestados por vía electrónica

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

Esta medida, como veremos a continuación, resulta criticable, en nuestra opinión, si no va acompañada de alguna previsión normativa en materia de tipos impositivos que impida la vulneración del principio de neutralidad en este ámbito. Resulta evidente que el producto que se adquiere (bien o servicio) será el mismo, independientemente del soporte empleado, pues este último carece de relevancia para el consumidor. Por

22 CALVO VÉRGEZ, Juan: “La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico”, *Crónica Tributaria*, nº 135, 2010, pág. 81.

consiguiente, la solución adoptada por la Directiva de calificar a las operaciones de comercio electrónico realizadas en línea como prestaciones de servicios sólo respetará el citado principio de neutralidad si, al mismo tiempo, se adoptan las normas necesarias para que el suministro de un producto determinado reciba un tratamiento idéntico a efectos del IVA, independientemente de que se lleve a cabo a través de la entrega de un bien corporal o mediante la transferencia de un bien digitalizado.

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

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

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

No obstante, como ya se ha señalado, no es ésta la solución adoptada por la Directiva 2002/38/CE, que estableció que, si bien los Estados miembros podrían aprobar uno o dos tipos reducidos para un listado cerrado de entregas de bienes y prestaciones de servicios, precisó, a continuación, que esto no resultaría aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, que, en consecuencia, habrían de tributar siempre al tipo de gravamen general.²³

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

23 A este respecto, ha señalado MARTOS GARCÍA que nos hallamos ante una respuesta legislativa comunitaria incomprensible e incoherente que viene a poner de manifiesto la desorientación existente en la materia, resultando, además, contraria al principio de neutralidad que debe presidir la aplicación del IVA a las operaciones de comercio electrónico y potenciando las desigualdades fiscales actualmente existentes entre el sector tradicional y el cibernético. MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: "Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico", cit., pág. 38.

La expedición de documentos en un soporte dado, en papel o electrónico, no condicionará el medio por el que deban remitirse en un momento ulterior al mismo destinatario, o el medio por el que se deban remitir las facturas rectificativas relacionadas con aquéllos, o los duplicados de facturas remitidas con anterioridad

de información digitales un producto esencialmente distinto.²⁴

En España, la Dirección General de Tributos ha venido pronunciándose en el mismo sentido que la Comisión Europea. Ante diversas consultas formuladas por los contribuyentes, ha precisado que los libros, periódicos y revistas digitalizados y transmitidos por medios electrónicos deben tributar al tipo general del IVA, independientemente de que presenten un contenido similar o idéntico al de los productos comercializados en formato papel.²⁵

Sin embargo, en los últimos tiempos se ha producido una situación curiosa en relación con esta interpretación efectuada por la Dirección General de Tributos. Así, en el mes de diciembre de 2009, el Ministerio de Cultura anunciaba la rebaja del IVA del libro electrónico del 16 al 4

por 100, basándose en una interpretación de la Dirección General de Tributos, en la Contestación a la Consulta de 4 de diciembre de 2009. Sin embargo, poco después, mediante Contestación a la Consulta de 26 de marzo de 2010, la Dirección General de Tributos se vio obligada a rectificar, acogiendo la tradicional interpretación de este Centro Directivo.

No hay que olvidar que en España, según establece el art. 2 de la Ley 10/2007, de 22 de junio, de la lectura, del libro y de las bibliotecas, se entiende por libro la “obra científica, artística, literaria o de cualquier otra índole que constituye una publicación unitaria en uno o varios volúmenes y que pueda aparecer impresa o en cualquier otro soporte susceptible de lectura. Se entienden incluidos en la

24 En este sentido, algunos autores cuestionan que se vulnere el principio de neutralidad, ya que, en su opinión, nos encontramos ante dos operaciones distintas. A juicio de estos autores, “de acuerdo con el principio de seguridad jurídica y dada la necesidad de previsibilidad en la determinación del tipo impositivo aplicable a una operación, no sería tarea fácil la fijación de éste en el supuesto de que hubiesen de considerarse, no ya sólo los diferentes tipos generales vigentes en los Estados miembros, sino también los reducidos. La diferencia porcentual entre los tipos generales vigentes es de 10 puntos; y, si se admiten tipos reducidos, la diferencia sería de hasta 25 puntos”. DE BUNES IBARRA, J.M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F.J.: “La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica”, Impuestos, t. II, 2003, pág. 323.

25 La Contestación a la Consulta de 24 de octubre de 1994 afirma que quedan sujetas al tipo general de IVA las entregas de los denominados “libros electrónicos”, caracterizados por la presencia de un soporte magnético con un contenido educativo y cultural. El mismo criterio se ha seguido respecto de las entregas de material didáctico en formato multimedia para impartir cursos de formación a distancia (Contestación a Consulta de 31 de marzo de 2004); la venta de revistas electrónicas enviadas al correo electrónico de los suscriptores, libros electrónicos comercializados a través de Internet, suscripciones para acceso a bases de datos o cursos de formación jurídico-empresarial suministrados a través de la red (Contestación a Consulta de 8 de octubre de 2002); la transmisión a través de Internet de los Boletines Oficiales de las Provincias con un contenido análogo al de los ejemplares en papel (Contestación a Consultas de 10 de julio de 1998 y de 15 de febrero de 2002) o el acceso a una revista a través de Internet mediante una clave y previo pago de una cuota (Contestación a Consulta de 30 de octubre de 2002).

definición de libro, a los efectos de esta Ley, los libros electrónicos y los libros que se publiquen o se difundan por Internet o en otro soporte que pueda aparecer en el futuro, los materiales complementarios de carácter impreso, visual, audiovisual o sonoro que sean editados conjuntamente con el libro y que participen del carácter unitario del mismo, así como cualquier otra manifestación editorial”.

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

Por consiguiente, tanto la Ley española del libro como el Diccionario de la Real Academia de la Lengua son fieles a la realidad social y al avance tecnológico, así como a la naturaleza del libro, estableciendo unas definiciones que pueden ser aceptadas universalmente. Ahora bien, como veremos a continuación, las normas de la Unión Europea no han reflejado esta realidad en su regulación.²⁶

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

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

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

26 De la misma opinión es IBÁÑEZ GARCÍA, Isaac: “La Directiva interpretativa 2009/47/CE. El IVA del libro”, Quincena Fiscal, nº 1-2, 2010, pág. 59.

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

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

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

Por consiguiente, el libro electrónico o, al menos lo que popularmente se conoce como tal, es decir, la obra que se descarga directamente desde la red al equipo informático (ordenador, móvil, *e-reader*, etc.) seguirá tributando al tipo general del IVA y no al tipo superreducido. A este respecto, hay que tener en cuenta que el cambio de criterio de la Dirección General de Tributos entre lo mantenido por la Contestación a las Consultas de 4 de diciembre de 2009 y de 26 de marzo de 2010 ha podido dar lugar a declaraciones de tributos erróneas, ya que el IVA superreducido se podía aplicar desde el

momento en el que se publicó la primera de las Consultas citadas.²⁷ Teniendo en cuenta que se trata de una interpretación razonable de la norma, además, amparada en una actuación administrativa de información al obligado tributario (como es la publicación de las contestaciones a las consultas a través de Internet), las eventuales actuaciones de comprobación que pudieran llevarse a cabo para regularizar la situación tributaria de estos contribuyentes no podrían dar lugar a la imposición de sanción tributaria alguna, de conformidad con lo previsto por el art. 179.2.d) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

En cualquier caso, independientemente de esta interpretación defendible de la normativa española y de la Unión Europea que se acaba de apuntar, lo deseable sería que las Directivas comunitarias, atendiendo a la realidad social y al avance tecnológico en este campo, recogieran de forma expresa un concepto amplio y actual de libro, a efectos de la aplicación del tipo impositivo reducido en el IVA. Dicho concepto amplio de libro debería establecerse en términos similares al determinado en la Ley del libro española, sin que obste a ello la consideración de unas operaciones como entregas de bienes y otras como prestaciones de servicios.

5. Las facturas por vía electrónica

Una de las herramientas con que cuenta la Administración tributaria para ejercer un control efectivo sobre las operaciones comerciales electrónicas es la derivada del sistema de facturación telemática.²⁸

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

27 Incluso en el programa INFORMA de la web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a fecha de 19 de julio de 2010, en la pregunta sobre el tipo impositivo aplicable a la entrega de libros electrónicos, todavía se hacía referencia al criterio contenido en la Contestación a la Consulta de 4 de diciembre de 2009, induciendo, por lo tanto, a cualquier obligado tributario a seguir este criterio interpretativo.

28 Véase sobre la facturación telemática PELÁEZ MARTOS, José María: *La factura electrónica y otras obligaciones telemáticas de empresarios y profesionales*, Ciss, Valencia, 2008, págs. 31 y ss.

En España, la cobertura legal de la aplicación de la transmisión electrónica de datos al deber de facturación viene determinada por el art. 88 LIVA. Este precepto, dedicado a la repercusión del impuesto, en su apartado 2º, establece que la misma “deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo, en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente”.

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

Actualmente, el desarrollo normativo de la facturación telemática en España se establece en la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas.²⁹

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

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

La facturación telemática desarrollada en la Orden mencionada se basa en sistemas de firma electrónica avanzada admitidos por la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria, siendo válida también cualquier otra firma electrónica avanzada, basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de firma regulada en el art. 3.3 de la Ley 59/2003, de Firma Electrónica. Asimismo, la Orden detalla los requisitos exigibles a las facturas electrónicas recibidas desde el extranjero que utilizan una firma electrónica.

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

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

²⁹ Esta norma deroga la anterior Orden del Ministerio de Hacienda 3134/2002, de 5 de diciembre, que, a su vez, derogó a la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 22 de marzo de 1996.

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

Ahora bien, como excepción, en el art. 8 de la Orden se prevé la posibilidad de que en el caso de que el documento se reciba en soporte electrónico y venga firmado mediante un sistema de firma electrónica reconocida o cualquier sistema de firma homologado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el destinatario que disponga de la correspondiente opción en su dispositivo de verificación de firma pueda imprimir el documento de forma legible junto a sendas marcas gráficas de autenticación.³⁰

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

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

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

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

Asimismo, se especifican los requisitos para obtener la autorización de dicho *software* de digitalización certificado por parte de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.³¹

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

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

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

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

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

Efectivamente, la disposición final novena de la Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público, contiene la habilitación normativa en materia de uso de factura electrónica, estableciendo expresamente la obligación de expedir facturas electrónicas en la contratación con el sector público estatal, en determinados casos.³²



³² Véase, en relación con esta materia, la Orden PRE/2971/2007, de 5 de octubre, sobre la expedición de facturas por medios electrónicos cuando el destinatario de las mismas sea la Administración General del Estado u organismos públicos vinculados o dependientes de aquélla y sobre la presentación ante la Administración General del Estado o sus organismos públicos vinculados o dependientes de facturas expedidas entre particulares.