

## Fiscalidad en el comercio electrónico

### 1. INTRODUCCIÓN

*Con la entrada en vigor de la LCE, aumenta el número de oportunidades para el comercio electrónico internacional y consecuentemente, aumenta la competitividad entre las empresas de los diferentes Estados.*

El desarrollo del comercio electrónico, ha incidido de manera significativa en el impulso y progreso de las iniciativas empresariales. Sin embargo, los sistemas tributarios actuales no están adaptados a los cambios que requiere la globalización.

Los sistemas tributarios tienen y han tenido tradicionalmente un carácter nacionalista. Con la llegada de la globalización se pone en cuestión la eficiencia de los sistemas jurídicos basados en la soberanía nacional y por eso las organizaciones internacionales juegan un papel muy relevante en la solución fiscal a los problemas de la internacionalización.

A medida que las restricciones normativas desaparecen, los obstáculos fiscales persistentes cada vez son más patentes, y la fiscalidad resulta uno de los ámbitos más relevantes en los que el Mercado Único no llega a implantarse.

### 2. INCIDENCIA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

El comercio electrónico representa un reto para la fiscalidad y, con las Nuevas Tecnologías, las transacciones imponibles se aíslan del ámbito de aplicación territorial común de impuestos basados en la territorialidad; y, al mismo tiempo, las discordancias normativas nacionales favorecen cada vez más la evasión fiscal.

En este sentido, la Unión Europea aboga por el diseño de un marco legal para la fiscalización y tributación del comercio electrónico partiendo del ordenamiento y de los procedimientos tributarios vigentes, de manera que estos modelos fiscales en funcionamiento se adapten a las necesidades del comercio electrónico, frente a otros países, como Estados Unidos, que promueven la implantación de sistemas tributarios específicos y únicos para Internet, habiendo llegado incluso a proclamar la no imposición por un tiempo. Un ejemplo de este sistema especial lo constituye el polémico y descartado planteamiento conocido como bit tax que contempla gravar sobre el número de bits transmitidos.

Este sistema de bit tax es criticado por sus detractores que lo acusan de injusto, porque no grava en relación proporcional al valor de las transacciones y de ineficaz, porque no puede distinguir las transacciones comerciales de las que no lo son y por su obsolescencia técnica.

Esta alternativa a la tributación tradicional en el comercio electrónico consistente en gravar cada impulso electrónico transmitido en las comunicaciones electrónicas, en la Red en especial, presenta además como inconveniente que se necesitaría la constitución de una autoridad internacional de control tributario. También existen razones éticas que lo rechazan (porque es un sistema injusto en el que no se gravarían las transacciones proporcionalmente a su valor) y dificultades técnicas (porque resulta casi imposible discernir cuándo se está ante una transacción económica en una comunicación y porque es un sistema tecnológicamente obsoleto).

En este sentido, el Consejo Europeo [COM (2000) 349 final] entiende que no es necesario crear ningún impuesto nuevo o adicional, sino adaptar los existentes y, en particular, el Impuesto sobre Valor Añadido, en adelante I.V.A., al consumo; que las entregas de productos en forma electrónica deben considerarse prestaciones de servicios, y que el I.V.A. tiene que aplicarse en el territorio en el que se produce el consumo, es decir, sólo las prestaciones de servicios consumidas en Europa deben gravarse en Europa.

Por su parte, la autorregulación, perseguida por ordenamientos anglosajones muy proclives a la misma, y en especial por Estados Unidos, podría llevar a impuestos muy bajos o inexistentes y a las pérdidas consecuentes en los países receptores de los servicios. Los países partidarios de la regulación legal, entre los que figura España, afirman que la autorregulación lesionaría los principios tributarios de equidad, neutralidad y eficiencia.

### 3. PROBLEMAS DE FISCALIDAD EN INTERNET

Se han identificado distintas áreas que generan problemas en relación con la fiscalización de Internet. Así, se señalan como dificultades para la Administración Tributaria la identificación del contribuyente, la información tributaria y la recaudación y control tributarios.

Por un lado, en relación con los impuestos al consumo hay que delimitar el lugar de consumo, la clasificación de los productos digitales y la recaudación de dichos impuestos en concreto.

Por otro lado, se plantean problemas de carácter general como la ubicación de las compañías en “paraísos informáticos” o los conflictos entre las distintas jurisdicciones, que dificultan el desarrollo de la tributación del comercio electrónico.

Se hace así imprescindible la cooperación internacional para diseñar Acuerdos Internacionales sobre imposición que eliminen las deficiencias creadas por, entre otros aspectos, los precios de transferencia y la doble imposición.

Los precios de transferencia son de nuevo uno de los problemas ya tradicionales en el Derecho Tributario pero que se agrava como consecuencia de la internacionalización. Además de por la proliferación en su utilización, la situación empeora fruto de los bienes transferidos. Por ejemplo, los productos de software, o la adquisición de derechos de propiedad industrial, o la traslación del Know How obtenido consecuencia de una fuerte previa inversión en I+D. Todas estas representan transacciones difícilmente cuantificables y por lo tanto difícilmente controlables.

El Principio de igualdad de trato (*arm's length*) está muy relacionado con la problemática de los precios de transferencia, pues cuando se realizan transacciones entre dos partes dependientes entre sí o de un tercero, los precios fijados pueden diferir de los que hubieran sido fijados de haberse realizado entre partes independientes. No obstante, es un principio de difícil aplicación práctica, pues los precios de mercado no están normalmente disponibles por diversas razones, bien porque no sean transacciones equiparables o porque se trate de transacciones de productos intermedios sin entidad por sí mismos o, más concretamente, en el caso de bienes intangibles, como el software o los derechos de propiedad industrial, como las patentes o las marcas. Algunas legislaciones nacionales permiten a las Administraciones Tributarias ajustar los precios de transferencia a efectos tributarios en aplicación del principio de igualdad de trato.

La fiscalización en el comercio electrónico conlleva problemas tanto en el ámbito de la imposición directa como en la imposición indirecta. En definitiva, la generalización del comercio electrónico va a afectar como consecuencia de las dificultades existentes a la hora de identificar a los intervinientes, de calificar las rentas o de localización geográfica, a aquellos impuestos que, en general, gravan las rentas de las personas físicas o jurídicas (tributación directa). Asimismo, existen problemas con los impuestos relativos al consumo y, en general, con la tributación indirecta.

#### 4. IMPOSICIÓN DIRECTA

En relación con la imposición directa, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no va a verse especialmente afectado por el desarrollo del comercio electrónico. El problema fundamental será el de la localización de las rentas, es decir, determinar la situación de una persona en un territorio con el objeto de establecer el lugar de residencia del sujeto pasivo que tributará por este concepto. El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes generan problemas relativos a la calificación de las rentas, la localización de los sujetos y al concepto de establecimiento permanente (EP). Analicemos brevemente estos problemas:

- a. *La calificación de las rentas* obtenidas cuando se produce una compraventa electrónica plantea dos supuestos diferenciados. De un lado, en el comercio electrónico directo, esto es, la transmisión de bienes y/o servicios digitalizados puede consistir sólo en un derecho de uso o una compraventa de estos productos que sólo difiere de la compraventa de bienes físicos en el soporte utilizado.

En términos tributarios, la cesión de uso puede entenderse que genera un canon cuya renta se considera obtenida en España, según lo dispuesto en el artículo 12.1 de la Ley de Renta de no Residentes<sup>62</sup>, o puede entenderse como una compraventa internacional que se somete a tributación en el Estado de residencia del proveedor en virtud del artículo 12.3 de la misma ley.

La tributación del software está causando muchas dudas precisamente en la diferenciación entre cesión de uso y compraventa.

Las rentas se pueden calificar en beneficio empresarial, canon y otras rentas. Como reglas generales: los beneficios empresariales se gravan en el Estado de residencia que los obtiene, por lo que aquí el concepto de EP es vital, pues la parte de renta imputable a este EP será gravada en el país de localización del mismo; los cánones se gravan en el país de residencia del beneficiario y afectan a gran cantidad de bienes como los que se encuadran en la propiedad industrial o intelectual; las otras rentas, con carácter general tributan en el país de residencia del transmitente del bien.

- b. Los problemas de *localización de los sujetos intervinientes* crean graves conflictos en la tributación directa. Pues si bien existe un consenso generalizado sobre la primacía del criterio personal o subjetivo frente al objetivo a efectos de tributación, los Estados también utilizan el criterio territorial de aplicación del impuesto. En definitiva, en principio prevalece el Estado de residencia sobre el Estado de la fuente. Pero en contratación electrónica, la dificultad para localizar a los sujetos intervinientes es muy importante, tanto el proveedor de servicios, que incluso puede manipular su dirección física en la página web para acogerse a normativas favorables a efectos fiscales, como el adquirente, teniendo en cuenta la facilidad para el anonimato que proporciona Internet.

Actualmente, y aunque tradicionalmente los Convenios para evitar la Doble Imposición han impuesto las ventajas de la tributación en el Estado de residencia, las tendencias reclaman la vía del criterio de territorialidad y en consecuencia del Estado de consumo-fuente para la tributación, tanto directa como indirecta, del comercio electrónico.

- c. El concepto de *establecimiento permanente* (EP) alude a un organismo autónomo desde el punto de vista impositivo pero dependiente jurídicamente hablando de una entidad matriz establecida en otro

<sup>62</sup>Ley 41/1998, de 9 de diciembre, sobre la Renta de no Residentes y Normas Tributarias (B.O.E. núm. 295, de 10 de diciembre).

Estado. Así, el Estado del establecimiento permanente se denomina Estado de la fuente y el de la entidad matriz Estado de residencia.

La Ley de renta de no Residentes requiere que exista un lugar fijo de negocios para permitir el gravamen de las rentas generadas en este lugar fijo. Evidentemente, este concepto puede llegar a constituir un concepto jurídico indeterminado cuya interpretación amplíe o disminuya la obligación de tributar, por lo que, una vez que se determina la existencia de este lugar fijo de negocios, se necesita asimismo que la actividad desarrollada tenga cierta importancia, y por ende, cierta independencia logística y en términos de beneficios, de la casa matriz.

Este concepto ya parte del Modelo de Convenio de la OCDE según el cual el EP es *un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa desarrolla toda o parte de su actividad*. Evidentemente, el contexto electrónico aumenta sobremanera los problemas de determinación efectiva del EP, y que si atendemos a la definición del Modelo de Convenio de la OCDE la falta de presencia física elimine la posibilidad de reconocer un EP en un país.

Además, el modelo de tributación de los EP, por diferencia entre ingresos y gastos, dificulta también la adjudicación de los mismos a un EP concreto que los genera por sus operaciones electrónicas que a la vez incluyen a diversos agentes en su desarrollo a los que serán imputables proporcionalmente los gastos e ingresos generales.

## 5. IMPOSICIÓN INDIRECTA

### Impuesto sobre el Valor Añadido (I.V.A.)

La imposición indirecta constituye una de las fuentes más antiguas de ingresos gubernamentales. Son impuestos que recaen sobre determinadas transacciones, bienes o servicios, y que en igual medida se ve afectada por las transacciones comerciales electrónicas. No sólo existen los problemas respecto al I.V.A. o a los impuestos al consumo en general. También hay dificultades de control respecto a otros tributos indirectos como puede ser el caso del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el caso de la legislación española, tanto nacional como local.

El I.V.A. grava dos hechos impositivos, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, pudiendo ser ambos consecuencia del comercio electrónico, incluyendo dentro de las prestaciones de servicios las entregas de productos en forma electrónica. Tratar una transacción de una manera u otra tiene sus consecuencias impositivas, pues en el caso de las entregas de bienes se localizan en el lugar donde el cliente dispone efectivamente del bien, y las prestaciones de servicios hay que localizarlas en el país de sede efectiva del prestador de servicios, aunque con excepciones, como las que prescribe la Ley española del I.V.A.<sup>63</sup>, que asume localizados en el territorio español cuando el destinatario sea un empresario o profesional y su sede de actividad la tenga en España, o tenga un EP, o su lugar de domicilio, las cesiones de derechos de propiedad industrial e intelectual, los servicios de publicidad, el tratamiento de datos por procedimientos informáticos, el suministro de informaciones y los servicios de telecomunicaciones en los casos previstos en la citada Ley.

En cuanto la provisión en línea de productos digitales se trata de un nuevo tipo de transacción comercial cuya catalogación se encuentra en discusión internacional. A efectos del I.V.A. la UE la considera una prestación de servicios.

La localización de los activos a efectos fiscales resulta de extraordinaria importancia respecto del I.V.A. en el que la localización de los bienes en cuestión puede determinar su aplicabilidad, esto es, el I.V.A. sólo se paga si el suministro de los productos se realiza en un país sujeto a I.V.A.

En este sentido, los Impuestos Especiales (I.E.) no están armonizados dentro de la Unión Europea y la globalización del comercio acentúa el problema, que tradicionalmente se ha venido dando en el

<sup>63</sup>Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

comercio internacional, puesto que si los Estados incrementan ciertos impuestos se puede generar una pérdida de actividad económica y a su vez un aumento en los ingresos del país vecino con los tipos impositivos menores.

Las mercancías materiales compradas por consumidores privados por vía electrónica pero suministradas por vía tradicional, a efectos de I.V.A. se tratan de la misma forma que cualquier otra forma de venta a distancia, es decir, las mercancías compradas en países terceros se gravan a la importación, las exportadas son a tipo cero y las ventas intracomunitarias se gravan en el país del vendedor o del comprador dependiendo en gran medida del volumen de transacciones realizadas por el vendedor.

El I.V.A. se ve amenazado por el creciente número de servicios internacionales que gracias a las Nuevas Tecnologías sitúan las transacciones imponibles fuera del ámbito territorial de aplicación del sistema común del I.V.A., a la vez que las divergencias entre las normativas nacionales favorecen cada vez más la evasión fiscal.

El régimen de impuestos indirectos en la UE y los de sus socios comerciales debería ser neutral y el carácter global y general de impuesto sobre el consumo del I.V.A. europeo hace que existan diferencias entre los suministros intracomunitarios y los suministros a países terceros. Incluso, dentro de la UE habría que atender a las diferencias entre sus miembros. En este sentido, si se opta por aplicar el I.V.A. del país de origen a los productos digitales vendidos electrónicamente algunos países europeos perderían competitividad actualmente frente al resto como es el caso de Irlanda que tiene un gravamen del 21% lo que la sitúa con Bélgica en una hipotética tercera posición en la clasificación del I.V.A..

Además, el Consejo de la Unión Europea también se preocupa por el control y la aplicación del I.V.A. sobre el comercio electrónico, sobre la necesidad de la normativa sobre facturación electrónica, sobre facilitar el cumplimiento de las normas por los usuarios del comercio electrónico y sobre la necesidad de prever el cumplimiento por vía electrónica de las obligaciones fiscales.

Dado el crecimiento del comercio de bienes y servicios intangibles hay que corregir las deficiencias legales que no permiten garantizar que estos servicios puedan ser exportados exentos de derechos ni que se pueda aplicar el I.V.A. a los consumidores privados de la UE por operadores extranjeros.

Estas circunstancias, además de falsear la competencia, colocan en una posición de desventaja comparativa a los proveedores europeos. Las modificaciones propuestas por el Consejo apuestan por mantener en la medida de lo posible el sistema actual. De este modo, los prestadores de servicios tienen que poder distinguir entre clientes comerciales (sujetos pasivos) y consumidores finales (personas no imponibles). Esto que en el medio tradicional constituye la manera normal de actuar requerirá de la implantación de los medios tecnológicos necesarios para su funcionamiento, por ejemplo, a efectos de comprobación en línea del número de identificación del sujeto pasivo del I.V.A.. Las prestaciones a personas no imponibles quedan iguales, es decir, se aplica el I.V.A. en el Estado miembro del vendedor y para clientes fuera de la UE se propone una exclusión del I.V.A. en las prestaciones electrónicas.

Los prestadores de servicios establecidos en terceros países tendrán que aplicar y declarar el I.V.A. en las ventas a consumidores finales establecidos en la UE, pero se simplificará la normativa al máximo.

Las empresas deben tener en cuenta distintos aspectos para tomar una decisión correcta en cuanto a la fiscalidad aplicable: la situación fiscal del cliente, es decir, si el comprador está registrado a efectos de I.V.A. o si es un consumidor privado; si se trata de un consumidor privado o establecido fuera de la UE (con los ya mencionados problemas de identificación de las partes intervinientes en el comercio electrónico) se deberá determinar la jurisdicción competente, siendo el objetivo verificar el lugar de consumo, y el tipo de impuesto aplicable a la transacción siendo en las ventas a consumidores en la UE el I.V.A. del Estado miembro en el que esté registrado el prestador de servicios.

Sin embargo, con la irrupción de las Nuevas Tecnologías, no se pone en cuestión los conceptos subyacentes al criterio de la localización, sino, sobre todo, la dificultad añadida de, en primera instancia, su determinación y, subsidiariamente, su control. Por tanto, a pesar de que la doctrina ha calificado

estas normas de localización como “normas formales”, en contraposición a las “normas sustanciales” que determinan de forma concreta el tratamiento tributario de los objetos imposables, lo cierto es que es imprescindible su determinación primaria para cualquier imposición tributaria específica posterior.

En definitiva, en toda transacción a efectos de I.V.A. tendrá que determinar su calificación como entrega de bien o como prestación de servicios y la categoría de esta última en su caso, así como la localización del hecho imponible.

### **Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)**

El ámbito objetivo de aplicación de este impuesto recae sobre las transmisiones onerosas de bienes y derechos que estén situados o puedan ejercitarse o deban cumplirse en España. Esta regla, aplicable en su totalidad en caso de bienes inmuebles, se completa con el criterio de residencia que se aplica a los demás bienes y derechos propiedad de un sujeto pasivo residente en España cuando el contrato se haya celebrado en territorio español sobre bienes situados en el extranjero.

### **Impuestos Especiales (I.I.EE.)**

Los impuestos especiales no están absolutamente armonizados dentro de la UE. Las disparidades, principalmente entre las tres categorías principales de productos sujetos a estos impuestos, como el tabaco, los hidrocarburos y las bebidas alcohólicas, conllevan problemas en política fiscal nacional. Si los Estados incrementan dichos impuestos se puede generar una pérdida de actividad económica y la consecuente generación de ingresos en un país vecino con tipos impositivos menores. Si esto ya ocurría en el comercio internacional tradicional, es evidente que la globalización del comercio gracias al uso de las Nuevas Tecnologías, y en especial de Internet, no hace sino facilitarlo e incrementarlo.

## **6. LA FACTURA ELECTRÓNICA**

Entre los aspectos que más llaman la atención en la contratación electrónica de bienes y servicios se encuentra el de la facturación y su posibilidad de realizarla electrónicamente, así como los aspectos fiscales; parece que en este tipo de contratación pueda eludirse con mayor facilidad la presión fiscal incluso sea más sencilla la comisión de un fraude fiscal-, al tiempo que se plantean dudas sobre la aplicación de la política tributaria.

De otra parte, también hay que considerar que la facturación electrónica y su implicación fiscal, cuando la transacción ha sido realizada a través de una red –por ejemplo, por Internet–, puede estar afectando a dos o más Territorios, Países o Estados, con diferentes tipos de tributación e, incluso, con distintas políticas fiscales.

Las preguntas, de esta forma, surgen fáciles: ¿cuál será el país de tributación?, ¿existirá una doble tributación, incluso una doble imposición?, ¿es más fácil eludir la presión fiscal?

En otro orden de cosas, no debemos olvidar que la utilización de medios telemáticos en la contratación, y la creación y gestión de facturas por estos medios, facilita la ocultación de las operaciones, lo que puede significar, en la práctica, una forma de eludir tributaciones, o para modificar diferentes operaciones, simulando que se tratan de algunas diferentes y que se pueden introducir, de acuerdo con inconfesables intereses, en el lugar, transacción o entidad que convenga, dificultando su seguimiento.

Sabemos que los profesionales y empresarios tienen la obligación de expedir y entregar facturas, además de conservar una copia de las mismas durante un período determinado de tiempo correspondiente al plazo de prescripción del derecho que tiene la administración para indagar e inspeccionar en las deudas tributarias correspondientes a la transacción efectuada, y sus consecuencias o vinculaciones con otras operaciones, y así está establecido en el artículo primero del Real Decreto 1496/2003, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obli-

gaciones de facturación, y se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>64</sup> y que establece el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los profesionales y empresarios, y que expresamente prevé la remisión y conservación de facturas por medios electrónicos, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en dicho Real Decreto, y en particular que cuando se vayan a remitir por tales medios el destinatario haya dado su consentimiento expreso y quede garantizada la autenticidad e integridad de la información así transmitida.

Con anterioridad a dicho Real Decreto y con respecto a la facturación telemática, el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985<sup>65</sup>, artículo que fue introducido en diciembre de 1992, concedía validez a las facturas emitidas informáticamente, y transmitidas telemáticamente, al indicar que las facturas transmitidas por vía telemática a que se refiere el artículo 88.2 de la Ley del I.V.A., tendrán la misma validez que las facturas originales con el condicionante de que la factura emitida y recibida deberá ser idéntica, pero añade que la Administración Tributaria podrá, en cualquier momento, exigir, tanto al emisor como al receptor de la factura, su emisión en papel y en lenguaje legible.

Posteriormente, mediante el Real Decreto 80/1996, de 26 de enero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Real Decreto 2402/1985, se modificó este artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, señalando que los empresarios y profesionales que quisieran utilizar el sistema de facturación telemática tenían que solicitar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

*“De autorización de su uso con una anticipación mínima de treinta días a su puesta en servicio”.*

### **Sistemas de intercambio de facturación telemática**

En relación con la emisión de facturas electrónicas la Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre<sup>66</sup>, deroga, en virtud de su Disposición derogatoria única, la Orden de 22 de marzo de 1996 en la que se establecía un sistema de intercambio de facturación telemática junto con las obligaciones de cada uno de los intervinientes en dicho sistema.

La Orden HAC/3134/2002 establece en su artículo quinto la autorización de los sistemas de facturación electrónica, distinguiendo dos tipos de sistemas de intercambio electrónico de datos. Por un lado, el sistema de intercambio electrónico de datos basado en sistemas de firma electrónica avanzada que sean admitidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y, por otro lado, se establecen otros sistemas de intercambio electrónico de datos autorizados por la Administración Tributaria.

En el primer caso, las autorizaciones de los sistemas de facturación electrónica y de su uso se entienden automáticamente concedidas si se utilizan los sistemas de firma electrónica avanzada admitidos por la Agencia Estatal de Administración Tributaria en función de las normas de aplicación del régimen de facturación vigentes y del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, sobre el deber de expedir y entregar facturas por los empresarios y profesionales, en su redacción dada por el Real Decreto 80/1996, de 26 de enero.

En el caso de los empresarios o profesionales deberán ser titulares de un certificado electrónico de identificación en vigor y disponer de los mecanismos de producción y de verificación de firma de entre los admitidos por la Administración Tributaria.

En el segundo caso, si se desean utilizar otros mecanismos de intercambio electrónico de datos distintos de los basados en dispositivos de firma electrónica avanzada se debe solicitar al Departamento

<sup>64</sup>Publicado en el Boletín Oficial del Estado número 286, de 29 de noviembre.

<sup>65</sup>Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, mediante el que se regula el deber de expedición y entrega de facturas por empresarios y profesionales.

<sup>66</sup>Orden HAC/3134/2002, de 5 de diciembre, sobre un nuevo desarrollo del régimen de facturación telemática previsto en el artículo 88 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, publicada en el Boletín Oficial del Estado número 298, de 13 de diciembre, y desarrollada por Resolución 2/2003, de 14 de febrero, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre determinados aspectos relacionados con la facturación telemática, publicada en el Boletín Oficial del Estado número 51, de 28 de febrero.



de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los términos del artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985, indicando los elementos que permitan garantizar la autenticidad de origen e integridad de contenido de las facturas. Una vez autorizado el sistema propuesto, los usuarios deben presentar una solicitud de uso del mismo ante el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, con una anticipación mínima de treinta días antes de su puesta en servicio. En la solicitud se indicarán los medios autorizados de autenticación, cuando se base en firma electrónica avanzada, o las especificaciones del sistema de intercambio electrónico de datos, en otro caso, utilizados.

## 7. EL USO DE LAS TIC EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Ahora bien, también puede darse otro enfoque a la informatización de la Administración Tributaria, esto es, desde el punto de vista de la mejora de la eficiencia y de la participación del ciudadano en el cumplimiento de sus deberes tributarios. Así, si en distintos lugares hemos planteado las dificultades de seguimiento y control de la tributación electrónica, pasamos ahora a exponer el adelanto de la Administración Tributaria en relación con las posibilidades de actuación e interacción con el administrado.

Conforme a lo dispuesto en su página web ([www.aeat.es](http://www.aeat.es)) los servicios de la Administración tributaria electrónica se caracterizan por actualizar diariamente la información, disponibilidad de los servicios ofrecidos 24 horas al día, siete días a la semana, facilitar los certificados tributarios solicitados por Internet en un plazo máximo de cinco días, extender progresivamente el sistema de presentación de declaraciones por Internet a todos los modelos de declaración e incrementar paulatinamente los certificados tributarios que se pueden solicitar y obtener a través de Internet, por último fomentar la participación de organismos públicos, entidades, asociaciones y corporaciones empresariales, profesionales, sindicales y sociales, en la prestación de servicios personalizados por Internet con la finalidad de hacerlos accesibles a un mayor número de ciudadanos.

Entre los servicios que se ofrecen telemáticamente destacamos los de información *on line*, presentación de declaraciones a través de Internet en los correspondientes plazos de presentación durante las 24 horas del día, utilizando el certificado de usuario expedido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre-Real Casa de la Moneda (FNMT-RCM) o cualquiera de los certificados electrónicos expedidos por otros Prestadores de Servicios de Certificación que son admitidos por la AEAT como por ejemplo los del Consejo Superior de Cámaras. Dichos certificados electrónicos garantizan plenamente la seguridad y la confidencialidad de la transmisión a través de una red abierta como Internet. Este sistema permite simplificar y agilizar la tramitación posterior de las declaraciones, anticipando la devolución que se hubiera podido solicitar.

También ofrece la expedición de certificados tributarios, válidos ante otros organismos, previa solicitud del interesado en la oficina de la Agencia Tributaria correspondiente a su domicilio fiscal o, en el caso de las grandes empresas, en la respectiva Unidad de Gestión. Disponiendo que quienes tengan un certificado de usuario para la presentación de declaraciones a través de Internet pueden solicitar y obtener directamente determinados certificados por esta vía.

Otros son el Despacho aduanero de mercancías en las Aduanas, por medios telemáticos y en las instalaciones de importadores y exportadores autorizados. El formulario único válido para presentar solicitudes, plantear alegaciones, aportar documentación o dirigir cualquier comunicación a la Agencia Tributaria, disponible en las oficinas y en Internet. La presentación de determinados recursos de reposición y otras solicitudes de carácter tributario: devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores aritméticos, materiales o de hecho, y rectificación de autoliquidaciones.



## 8. SUPUESTOS PRÁCTICOS

Partiendo de esta conclusión examinemos brevemente algunos supuestos prácticos que pueden plantearse en la actividad diaria:

### a. Supuestos en los que se debe realizar una entrega de bienes

Debemos considerar dos circunstancias concretas:

- a. *cuando deben ser objeto de expedición o transporte:*
  - i. *Regla general:* la obligación de tributar nace en el lugar donde se encuentren los bienes al inicio de la expedición o transporte.
  - ii. *Supuesto especial:* cuando la salida de la expedición o transporte se efectúe desde un Estado tercero, se considerará que el lugar de la entrega se halla en el Estado miembro de importación. Así, si se adquiere un bien a otro Estado y dicho bien resulta estar en un tercer Estado, el impuesto no se gravará desde el inicio de la expedición o transporte sino que, para evitar una doble imposición, se gravará desde el Estado que ha de importar el bien, es decir, con el que se realizó la correspondiente transacción de adquisición.

Veámoslo en un ejemplo: un empresario residente en España, adquiere un bien a una empresa francesa, residente en Francia, que tiene almacenados esos bienes en Italia. Será la empresa residente en Francia la que devengue el impuesto a la española sin que entre Italia y Francia se devengue I.V.A. porque si no estaríamos ante un mismo bien gravado por un mismo impuesto dos veces.

- b. *cuando los bienes deben ser objeto de instalación o montaje:* en este caso el impuesto ha de gravarse en el lugar donde se realice la instalación o montaje. Pero si la instalación o montaje se efectúa en un Estado miembro distinto del proveedor, corresponde a este tercer Estado adoptar las medidas necesarias para evitar la doble imposición.

	Circunstancias	Reglas	Tributación de I.V.A.
ENTREGA DE BIENES	Expedición o transporte	Regla general	Estado donde se encuentre el bien al contratar
		Objeto situado en tercer Estado	Estado importador del bien
	Instalación o montaje	Regla general	Lugar donde se realice la instalación o montaje
		Instalación o montaje en un tercer Estado	Estado importador

### b. En cuanto a las prestaciones de servicios

- a. *Regla general:* se grava el impuesto en el lugar en que se encuentre la sede de la actividad del prestador o, en su defecto, el establecimiento permanente, el domicilio o residencia habitual.
- b. *Servicios de telecomunicaciones y los efectuados por vía electrónica siempre y cuando se presten a personas establecidas fuera de la Comunidad<sup>67</sup> o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad miembro, pero fuera del país del prestador:* el impuesto se gravará donde se halle la sede de la actividad económica o, en su defecto, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del destinatario del servicio.

<sup>67</sup>Según la definición de Comunidad dada por la Directiva 77/388 y para el caso de España se corresponde con el interior del país exceptuando Canarias, Ceuta y Melilla. Por tanto, lo previsto en este estudio no será de aplicación a Canarias, Ceuta y Melilla.

Los servicios realizados a través de vía electrónica se enumeran en el Anexo L de la Directiva 2002/38/CE<sup>68</sup> que establece la siguiente lista ilustrativa:

1. *El suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos*
2. *El suministro de programas y su actualización*
3. *El suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos*
4. *El suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio*
5. *El suministro de enseñanza a distancia*

Según esto, si una persona física o jurídica recibe la prestación de un servicio de estas características, no se va a gravar el impuesto en el lugar donde se encuentre el prestador del servicio sino que al ser un servicio cuyo consumo está destinado a la Unión Europea se gravará dentro de la misma.

A estos efectos, si a una persona, de un Estado miembro, se le suministra un servicio de telecomunicaciones por un empresario o profesional de fuera de la Comunidad en vez de considerarse como lugar del hecho imponible la sede de la actividad económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del prestador se va a entender realizada la prestación dentro de la Comunidad, siempre y cuando la utilización y explotación del servicio se lleve a cabo dentro de la Comunidad.

Otra singularidad en los servicios de telecomunicación se produce cuando dichos servicios se prestan a personas que no tengan la consideración de sujetos pasivos y, en este sentido, los Estados miembros están facultados a invertir el lugar del hecho imponible por las razones mencionadas y, por tanto, cuando el lugar de las prestaciones de servicios se halle dentro o fuera del interior del país o de la Comunidad podrá modificarse en función del sitio donde se realice la utilización y explotación efectiva del servicio.

Por lo que, si una persona obtiene un servicio de telecomunicaciones que lo utiliza y explota fuera de la Comunidad, el impuesto ha de gravarse fuera. Y en el caso de que una persona utilice y explote el servicio en el interior del país el impuesto se gravará dentro de la Comunidad.

Respecto de los servicios efectuados por vía electrónica (reflejados en el Anexo L citado), se prevé una excepción en el supuesto de que sean prestados por sujetos pasivos establecidos fuera de la Comunidad a personas de un Estado miembro, que no tengan la consideración de sujetos pasivos, la prestación del servicio se va a localizar en el lugar en que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo posea su establecimiento, domicilio o residencia habitual. Por lo que, si una persona obtiene la prestación de un servicio, realizado por vía electrónica, proveniente de un empresario o profesional establecido fuera de la Comunidad el impuesto se va a gravar en el lugar en que esté establecido el destinatario del servicio.

El sistema de las prestaciones de servicios, ya sean servicios de telecomunicaciones o consistan en servicios efectuados por vía electrónica, se puede esquematizar en la tabla siguiente:

<sup>68</sup>Directiva 2002/38/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de mayo, por la que 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, publicada en el Diario Oficial serie L, núm. 128, de 15 de mayo.

## PRESTACIÓN DE SERVICIOS

### LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

**COMO REGLA GENERAL** Sede de la actividad económica del prestador, su establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual.

**EXCEPCIÓN:** Para los servicios de telecomunicaciones y los efectuados por vía electrónica

### SUPUESTOS

### LUGAR

Si se prestan a:

- Personas de fuera de la Comunidad
- Sujetos pasivos de la Comunidad pero fuera del país del prestador

Sede de la actividad económica, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del **destinatario**

**EXCEPCIÓN:** Para los servicios efectuados por vía electrónica

Prestados

- A personas que no tengan consideración de sujeto pasivo de un Estado miembro
- Por sujetos pasivos de fuera de la Comunidad

Establecimiento, domicilio o residencia habitual de la **persona** que no tenga consideración de **sujeto pasivo**

**EXCEPCIÓN:** Para los servicios de telecomunicaciones

Prestados:

- A personas que no tengan la consideración de sujetos pasivos de un Estado miembro
- Por sujeto pasivo de fuera de la Comunidad  
Inversión de la regla general

INVERSIÓN DE LA REGLA GENERAL

**Dentro de la Comunidad**, en vez de fuera, si la utilización y explotación se realizan dentro

**Fuera de la Comunidad**, en vez de dentro, si la utilización y explotación se realizan fuera

Prestados a personas que no tengan la consideración de sujetos pasivos

**Dentro de la Comunidad**, en vez de fuera, si la utilización y explotación se realizan dentro