

## ◀ FISCAL Y TRIBUTARIO ▶

# El IVA y el comercio electrónico

**C**omo es sabido, la problemática que genera el comercio electrónico afecta a todos los ámbitos de la fiscalidad, tanto directa como indirecta. En este artículo vamos a examinar la reciente reforma de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) en lo referente a los servicios prestados por vía electrónica.

Dicha reforma ha sido introducida en nuestro ordenamiento jurídico a través de la Ley de Acompañamiento y adecúa nuestra normativa interna a los parámetros establecidos por la Directiva 2002/38/CE, con la finalidad de paliar las distorsiones que se venían produciendo en este ámbito y que, básicamente, consistían en una pérdida recaudatoria para los Estados Miembros y en una disminución del nivel de competitividad de los empresarios comunitarios frente a los establecidos en otros territorios.

El contenido de la reforma acoge, en primer lugar, la introducción de un nuevo concepto de servicios prestados por vía electrónica y el establecimiento de unas nuevas reglas de localización para este tipo de servicios; en segundo lugar, la modificación de la tradicional cláusula de cierre de las reglas especiales para la localización de las prestaciones de servicios y, finalmente, establece un régimen especial de tributación en un único país de la Comunidad, para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a los operadores establecidos fuera de la Comunidad.

Para acercarnos al nuevo concepto de servicios prestados por vía electrónica, hemos desgranado el nuevo pre-

cepto. En él encontramos una definición de carácter marcadamente técnica, una enumeración de supuestos no cerrada y una delimitación negativa del concepto de este tipo de servicios. La regla básica que se establece en la norma acoge la tradicional diferenciación entre operaciones *on-line* y *off-line* y determina que para que una operación tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica, ésta se ha de perfeccionar a través de dicha vía. Así pues, es la forma en que se efectúa la prestación que constituye el objeto del contrato la que determina su régimen de tributación, sin que tenga relevancia a estos efectos el hecho de que proveedor y cliente se comuniquen por vía electrónica, ni incluso que la prestación del consentimiento inherente a todo contrato se produzca por dicha vía. En este sentido, el con-

cepto de servicios a un tipo impositivo fijo del 16%, sin dar la tan esperada respuesta a cuestiones como la aplicabilidad de las exenciones o de los tipos especiales en este tipo de servicios (así, la inaplicabilidad del tipo superreducido del 4% que rige para la entrega física de un libro, resta competitividad a su entrega digitalizada).

De forma paralela al nuevo concepto de servicios prestados por vía electrónica y siguiendo la estructura básica del tributo, se introduce una serie de reglas sobre el lugar de localización de dichos servicios para determinar su sujeción al Impuesto. En este punto, el legislador ha acogido lo previamente establecido en la Directiva 2002/38/CE, y que de forma sucinta se puede resumir en pasar a considerar localizadas las operaciones en la sede del destinatario en detrimento de la



Fotomontaje: Llorenç Castañer

cepto perpetúa la ya tradicional diferenciación entre entrega de productos físicos y entrega de productos digitalizados para someter estas últimas al régimen de tributación de las presta-

sede del prestador, es decir, introduce la regla de "tributación en destino".

Estas nuevas reglas de localización se completan con una nueva regla de cierre, fruto de la modificación del

tradicional artículo 70.2 LIVA y que responde a la ya apuntada finalidad de someter a tributación los consumos que se produzcan en el seno de la Comunidad. En dicho precepto se acoge, pese al carácter opcional que le otorga la Directiva 2002/38/CE, el criterio del "uso y explotación efectivas". Así, procederá la aplicación de la regla de cierre, independientemente del lugar en que esté establecido el prestador del servicio, cuando el destinatario sea un empresario o profesional que no se encuentre establecido en la Comunidad, Canarias, Ceuta o Melilla. Este precepto sólo es aplicable cuando de la aplicación de las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica se derive la no sujeción al Impuesto, y siempre y cuando no proceda la repercusión del IVA de ningún Estado Miembro de la Comunidad, ni de los impuestos de su misma naturaleza aplicables en los territorios anteriormente citados.

Entendemos no obstante que, a falta de una aclaración del concepto por parte de las autoridades fiscales, para entender que un servicio ha sido "utilizado" en territorio español, el destinatario debería disponer de un establecimiento permanente en nuestro territorio.

Por último, se introduce en la Ley un nuevo régimen especial de aplicación opcional dirigido a los empresarios no comunitarios que prestan servicios de comercio electrónico a consumidores finales domiciliados en territorio comunitario. Puesto que en estos casos se ha producido un consumo sujeto al Impuesto al que no resulta aplicable la regla de inversión del sujeto pasivo, y al objeto de simplificar la carga tributaria formal que se deriva del cumplimiento de sus obligaciones fiscales en la Comunidad, se ha establecido un sistema en el que, pese a que técnicamente el devengo del

Impuesto se produce en el Estado Miembro de destino, el operador sólo debe registrarse y cumplir sus obligaciones fiscales en un único país comunitario a su elección.

En conclusión, frente a las posturas que han defendido tanto la no regulación específica del comercio electrónico por la imposibilidad técnica que conllevaría, como la asunción de las tesis norteamericanas en el sentido de ofrecer moratorias y otro tipo de beneficios fiscales o la introducción de nuevas figuras impositivas, en consonancia con el espíritu del tributo ha prevalecido la idea de que en el ámbito de la Comunidad no debe haber consumos efectuados en la misma que escapen al gravamen del Impuesto de los Estados Miembros. ■

**María Luisa de Alarcón Elorrieta**  
Socio de Jausás, Departamento Fiscal  
*malarcon@jnv.com*  
**Mariano Gomáriz García**  
Asociado  
*mgomariz@jnv.com*

### JAUSAS

Avda. Diagonal, 407 Bis,  
plantas 6ª, 7ª y 10  
Edificio Banco Atlántico  
08008 Barcelona

Tel.: 93 415 00 88  
Fax: 93 415 20 51

Serrano, 7, 3ª izq.  
28001 Madrid

Tel.: 91 576 79 22  
Fax: 91 431 13 00

[www.jnv.com](http://www.jnv.com)  
[www.safenetsolutions.com](http://www.safenetsolutions.com)  
[www.protecciondedatos-jnv.com](http://www.protecciondedatos-jnv.com)