



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

La repercusión de la fiscalidad en un modelo de
negocio actual: el comercio electrónico

Autor

Eduardo Sanz Pozo

Director

Fernando Rodrigo Sauco

Facultad de Economía y Empresa
2015

TÍTULO: La repercusión de la fiscalidad en un modelo de negocio actual: el comercio electrónico.

AUTOR: Eduardo Sanz Pozo

DIRECTOR: Fernando Rodrigo Sauco

TITULACIÓN: Grado en Economía

RESUMEN

En un mundo tan globalizado donde las nuevas tecnologías de la información y comunicación ocupan ya casi por completo cualquier aspecto de nuestro entorno, el ámbito empresarial es uno de los que ha experimentado una transformación más notable derivada de la integración de las mismas en los procesos de producción y distribución. El comercio electrónico incrementa las posibilidades de negocio existentes y desarrolla nuevas formas de creación de valor añadido caracterizadas por el especial protagonismo que adquieren los activos intangibles.

El presente trabajo tiene por objeto hacer un repaso a las cuestiones fiscales que se plantean a la hora de someter a gravamen el comercio electrónico. En primer lugar definiremos el concepto de *e-commerce*, hablaremos de las modalidades que existen y veremos su evolución. En el núcleo del trabajo estudiaremos la fiscalidad, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, que enmarca al comercio electrónico y analizaremos los problemas que han surgido en su regulación. Por último, valoraremos este marco tributario de acuerdo con los principios impositivos generalmente aceptados.

ABSTRACT

In such a globalized world where new information and communication technology are present in almost every aspect of our environment, the managerial or business area has undergone a remarkable transformation derived from the integration of the IT in the production and distribution processes. E-commerce increases business opportunities and develops new ways of creating added value characterized by the special prominence that acquire the intangible assets.

The present final degree project aims to make a review of the issues and troubles which government has to deal when electronic commerce is subjected to taxation. Specifically, we are studying the problems in connection with Value Added Tax.

ÍNDICE

1. FUNDAMENTACIÓN Y OBJETIVOS DEL TRABAJO.....	1
2. MARCO CONTEXTUAL: EL COMERCIO ELECTRÓNICO	2
3. REGULACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	7
3.1. HISTORIA-DE DÓNDE VENIMOS.....	7
3.2. OPCIONES TRIBUTARIAS	9
3.3. LA NECESIDAD DE UN CONSENSO SUPRANACIONAL	12
3.4. LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	14
3.4.1. Problema de la calificación de las operaciones	15
3.4.2. Problema de la localización del hecho imponible	18
3.4.3. Problema de la identificación y localización del sujeto pasivo	35
4. PRINCIPIOS IMPOSITIVOS Y COMERCIO ELECTRÓNICO	39
4.1. NEUTRALIDAD	39
4.2. SUFICIENCIA.....	41
4.3. OTROS PRINCIPIOS	43
5. CONCLUSIONES, LIMITACIONES Y EXTENSIONES DEL TRABAJO	44
6. BIBLIOGRAFÍA	47
ANEXO I – Conceptos del lugar de realización del hecho imponible	50
ANEXO II – Formulario 034.....	52
ANEXO III – Modelo 368.....	58
ANEXO IV – Resolución de un caso práctico.....	65

1. FUNDAMENTACIÓN Y OBJETIVOS DEL TRABAJO

Los nuevos gurús de la economía y administración de empresas aseguran que la empresa que triunfe en la sociedad actual, inmersa en las nuevas tecnologías de la información y comunicación, será aquella que sepa gestionar y administrar con mayor rapidez y eficiencia el conocimiento existente a su alrededor. En otras palabras, será aquella que mejor se adapte al marco conceptual surgido en el nuevo milenio, la era digital.

Las nuevas tecnologías de la información y la comunicación (TIC) tienen un papel fundamental en la sociedad actual y su vida cotidiana: su impacto no sólo ha cambiado la forma de interactuar entre las personas sino que también ha cambiado la forma de comercializar y sobre todo, los canales de venta de muchas empresas. En relación a ello, es necesario estudiar sus consecuencias, y en este trabajo nos centraremos en sus repercusiones fiscales.

Hablar de fiscalidad y tributación no suele resultar sencillo al relacionarlo con la actividad empresarial por todas las operaciones más y menos complejas que existen. En realidad, casi cualquier operación que se realice conlleva consigo una carga fiscal, por lo que merece la pena llevar a cabo una correcta planificación fiscal de las transacciones comerciales que se realizan.

Dicha problemática se acentúa si introducimos el término de comercio electrónico, el cual es un concepto relativamente nuevo, o al menos, para una gran parte de los empresarios y profesionales españoles, que cuando integran este nuevo canal de comercialización en sus empresas, sus respectivas actividades experimentan una fuerte internacionalización operativa.

De todos modos, el comercio electrónico es un fenómeno con un cierto grado de complejidad, por lo que, cuando los empresarios lleven a cabo operaciones comerciales, habrán de conocer con exactitud la respuesta a ciertas preguntas con consecuencias fiscales como qué tipo de cliente es el destinatario de los bienes o servicios, dónde está localizado dicho destinatario, si está realizando una entrega de bienes o una prestación de servicios y otras cuestiones que veremos. Esta práctica ha de ser realizada ya que

dependiendo de las diferentes respuestas, se obtendrán diferentes consecuencias tributarias.

Este trabajo, por tanto, tendrá por objetivo principal resolver todas estas cuestiones fiscales planteadas en el párrafo anterior desde un punto de vista estrictamente tributario y evaluar las opciones fiscales adoptadas en nuestro país desde unos principios de deseabilidad generalmente aceptados: los principios impositivos.

Inicialmente daremos unas breves pinceladas para definir el concepto de comercio electrónico, también conocido como *e-commerce*. Tras ello, en el grueso del trabajo analizaremos cómo ha evolucionado la regulación de éste fenómeno, las modificaciones que se han llevado a cabo y los problemas que el comercio electrónico ha generado al tratar de ser gravado. Por último valoraremos cómo los principios impositivos han sido o no respetados en la tributación del e-commerce.

2. MARCO CONTEXTUAL: EL COMERCIO ELECTRÓNICO

A día de hoy, pocas son las personas menores de cincuenta años que entienden un mundo sin móviles inteligentes, sin correo electrónico, sin internet... y los datos a continuación mostrados acerca de la nueva realidad comercial, nos hace pensar que en unos años también será impensable una sociedad sin la presencia del comercio electrónico, conocido también como *e-commerce*.

El desarrollo de las tecnologías y telecomunicaciones ha hecho que las transacciones tanto comerciales como financieras crezcan a niveles extraordinarios, agilizándolas cada vez más y creando nuevas formas de comercio. En este marco se desarrolla el comercio electrónico.

No es fácil dar una definición precisa del comercio electrónico de general aceptación, pues son muchas las que se han escrito por diferentes autores conocedores de la materia, y la gran mayoría con criterios y matices diferentes sobre las modalidades de intercambios comerciales, fases operativas o incluso interpretaciones conceptuales.

En nuestra opinión, la definición que mejor se ajusta al comercio electrónico es la siguiente¹. *“El comercio electrónico representa un nuevo modelo en las relaciones comerciales que viene a sustituir la presencia física de las partes, adoptándose las tecnologías de la información y comunicación como la herramienta básica en todo el proceso comercial, desde la propia fase promocional de las actividades comerciales hasta su distribución, pago y servicio de postventa, (...). En suma, a través del concepto genérico de “comercio electrónico” se designan a todas aquellas actividades comerciales que se sirven y hacen uso de las técnicas y herramientas electrónicas, con independencia de la forma en que se realice la entrega de los bienes o la prestación de los servicios”*.

En relación a la última frase de la definición que hemos dado, vamos a hablar de las dos modalidades en las que se divide el comercio electrónico, y es que, es cierto que en función de cómo se genera y desarrolla todo el proceso comercial, y concretamente, cómo se realice la entrega del bien o servicio, estaremos ante un tipo u otro de comercio electrónico, con problemáticas diferentes, hechos imponderables diferentes y por tanto, distinta regulación tributaria.

Así pues, el *e-commerce* se ha dividido tradicionalmente entre directo e indirecto, aunque actualmente, esta clasificación es más común encontrarla como comercio electrónico *online* y *offline*, respectivamente.

- Comercio *on-line*: Aquel en el que todo el proceso comercial (promoción, venta, entrega y prestación de los bienes y servicios y pago) se produce haciendo uso exclusivo de las técnicas electrónicas de carácter telemático.
- Comercio *off-line*: Aquel en el que alguna de las fases del proceso comercial se realizan haciendo uso de las técnicas electrónicas (promoción, venta, y en su caso, pago) pero la entrega y prestación de los bienes y servicios se llevan a cabo en formato material o mediante la presencia física del prestador, respectivamente (canales tradicionales).

Por otro lado, existen también diferentes modalidades de comercio electrónico en función del carácter de los intervinientes en las operaciones. En esta clasificación enmarcamos las siguientes operaciones comerciales:

¹Véase CALVO VÉRGEZ, J.: “Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico”, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 3/09, 2009, pág. 16.

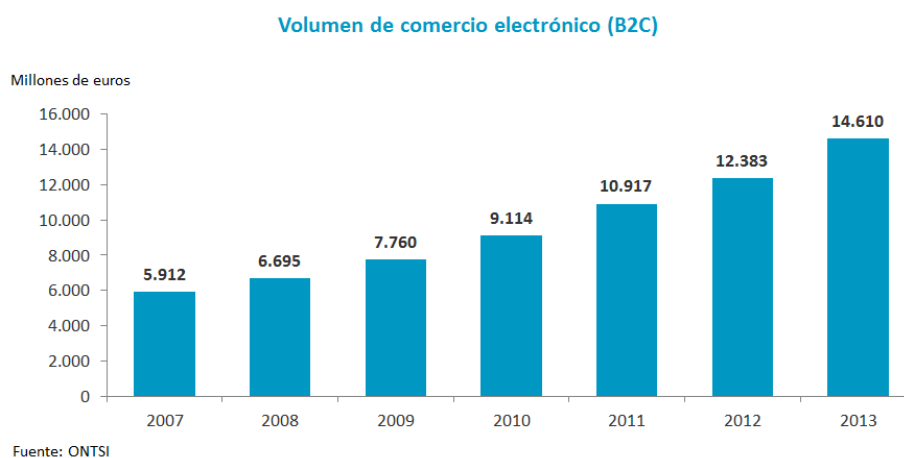
- B2B (*Business to Business*): Son aquellas transacciones en las que ambas partes de la operación son empresarios o profesionales.
- B2C (*Business to Consumer*): Son aquellas transacciones en las que el destinatario de la operación es un consumidor final.

Estos dos tipos de operaciones comerciales son los más importantes ya que se dan más a menudo y por tanto, albergan más problemáticas y repercusiones fiscales. De todos modos existen otras modalidades del *e-commerce* pero que por su escasa relevancia no trataremos en este trabajo. Algunas de ellas son las operaciones C2C (*Consumer to Consumer*) o B2G (*Business to Government*).

En cuanto a la evolución del comercio electrónico, merece la pena dedicar unas líneas en exponer unas cifras que reflejan el importante crecimiento que han experimentado las transacciones económicas llevadas a cabo a través de este nuevo canal comercial.

En el gráfico 1.1, vemos como el comercio electrónico B2C en España crece en términos absolutos de 12.383 millones de euros en 2012 a 14.610 en 2013, lo que supone un incremento de la tasa de variación interanual del 18%, superior al 13,4% que creció el año anterior. De este modo, se mantiene la tendencia creciente del *e-commerce* B2C en España con una ligera aceleración en este último año.²

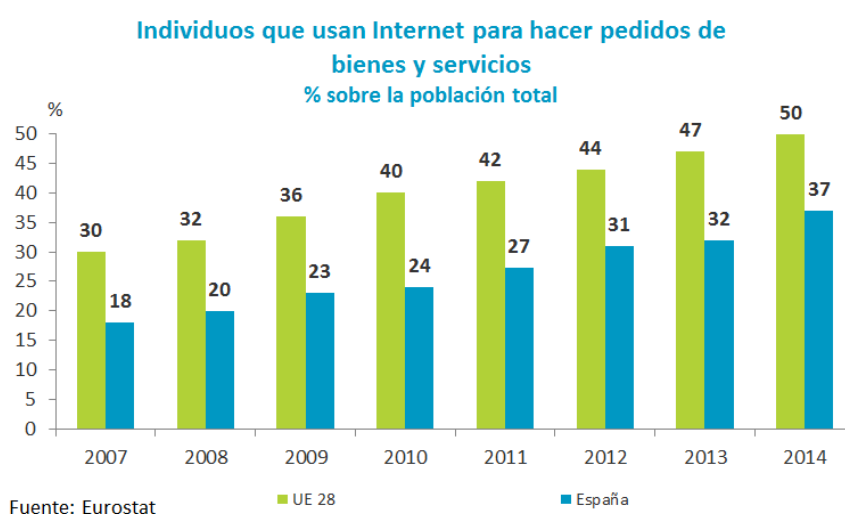
GRÁFICO 1.1. Volumen de comercio electrónico de tipo B2C



² Según el informe mensual “Indicadores destacados de la sociedad de la información” (Junio 2015), presentado por el Observatorio Nacional de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información (ONTSI).

En realidad, con la información detallada anteriormente no podemos valorar si son positivos o negativos esos datos. Estas cifras, en realidad, se corresponden con un reducido porcentaje de la población que hace uso del comercio electrónico. De hecho, las operaciones B2C españolas, aunque en crecimiento, están claramente por debajo de la media de los 28 países de la Unión Europea como se muestra en el gráfico 1.2.

GRÁFICO 1.2. Individuos que usan internet para hacer pedidos de bienes y servicios (porcentaje sobre la población total)



Como último dato y quizás de más relevancia, es el hecho de que, aunque el comercio online se incrementa cada año y sean cada vez más las empresas que utilizan este canal de venta, no se explota lo suficiente para llegar a ser un canal de suma importancia para la empresa, con el que se podrían lograr mayores beneficios que a través de la forma tradicional si se gestiona correctamente. En los gráficos 1.3 y 1.4 se podemos observar este dato.

GRÁFICO 1.3. Porcentaje de empresas cuyas ventas por comercio electrónico son mayores o iguales al 1% de las ventas totales. Año 2014.

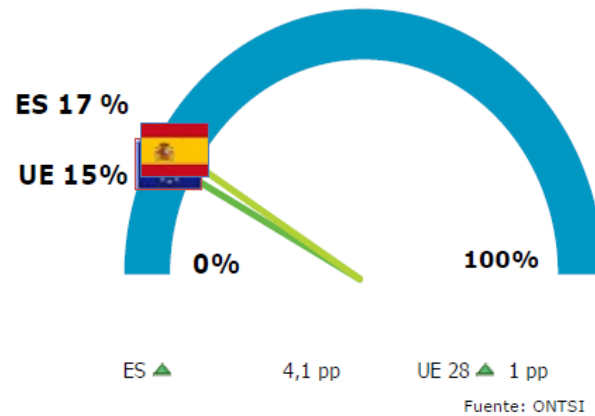
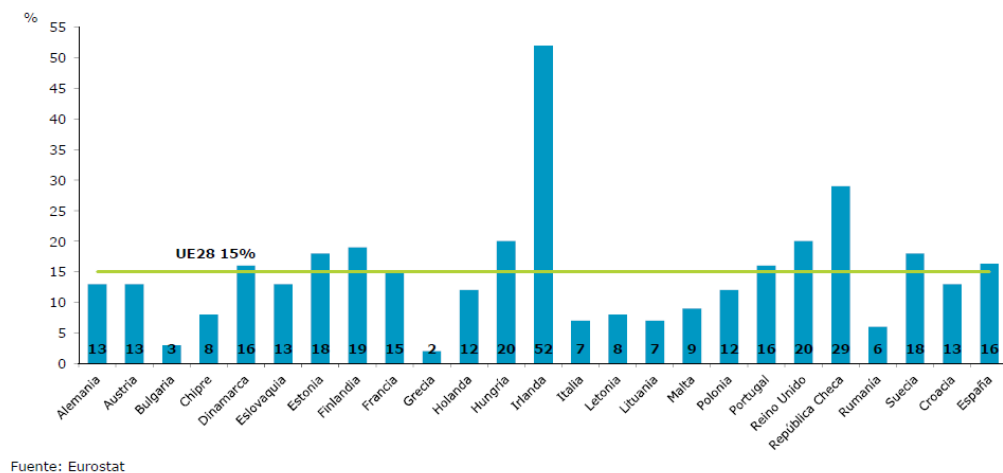


GRÁFICO 1.4. Comercio electrónico en la facturación total de las empresas (porcentaje sobre la cifra total de negocio). Año 2014.



Así pues, mirando los gráficos, podemos comprobar que el fenómeno del comercio electrónico es un hecho actual, que no se detiene en su crecimiento y de hecho se espera que se siga desarrollando. Por ello, creemos que este motivo es más que suficiente para abordar un trabajo de fin de grado sobre la regulación del *e-commerce* y analizar los problemas que genera en el sistema fiscal vigente.

3. REGULACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

3.1. HISTORIA-DE DÓNDE VENIMOS

La progresiva implantación y asentamiento de la sociedad de la información lleva consigo importantes cambios sociales, culturales, económicos y organizativos. Ejemplo de ello es el comercio electrónico; un nuevo canal de intercambios comerciales, el cual, debe ir acompañado por una adecuada adaptación de las políticas y recursos públicos con el objeto de extraer los máximos beneficios de las citadas nuevas tecnologías.

Las primeras iniciativas del gobierno español para tratar de estudiar este nuevo fenómeno y dar los primeros pasos en su regulación surgieron a principios de 1999, creándose la *Comisión administrativa para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*.

Dicha comisión presenta en el año 2000 un extenso informe donde se plasma un número considerable de cuestiones relevantes acerca del comercio electrónico, como son, por ejemplo, los problemas y oportunidades que genera, el panorama internacional, su gestión tributaria o recomendaciones que deberían seguirse a la hora de abordar el tema. Así pues, siguiendo unas pautas y objetivos comunes con organizaciones e instituciones, tanto europeas como internacionales, se va a ir creando un marco fiscal alrededor de este nuevo canal de comercialización.

Como es natural, al enfrentarse ante un nuevo y desconocido fenómeno, los primeros pasos son poco seguros y las sensaciones iniciales de incertidumbre. Por consiguiente, a fin de extremar las precauciones, esta comisión va a estudiar distintos trabajos e informes sobre el presente tema realizados por una serie de países, representativos de las distintas áreas geográficas y económicas, pues el comercio electrónico tiene una presencia global y puede plantear problemas y dificultades similares para los distintos Estados y sus Administraciones.

Las actuaciones de los países que son referentes para tomar una postura son, en primer lugar, Estados Unidos y Reino Unido, por ser pioneros de esta revolución tecnológica y socioeconómica, y en segundo lugar, los principales países europeos en el

marco de la UE así como otras naciones pertenecientes a la OCDE. De todas formas, no todos los países optan por aplicar las mismas (ni parecidas) políticas tributarias.

Un aspecto trascendental en el que todos los países se mostraron de acuerdo fue la necesidad de contar, por un lado, con soluciones supranacionales, y por otro, con una más estrecha cooperación entre administraciones tributarias; dos hechos totalmente entendibles si nos fijamos en el grado de internacionalización que puede desarrollar el comercio electrónico.

Otro punto común entre todos, fue la supremacía de conservar e incluso reforzar el principio de neutralidad a la hora de regular el *e-commerce*. Como idea introductoria de dicho principio, podemos decir que un impuesto será neutral cuando no distorsionen las decisiones que puedan tomar los agentes, es decir, que las acciones que lleven a cabo los agentes, sólo estén motivadas por sus fundamentos económicos y nunca por cuestiones tributarias.

Tras aunar los documentos recogidos y reflexionar sobre las distintas opiniones y puntos de vista, la comisión desarrolló un listado de recomendaciones y directrices a seguir por el Gobierno de España para abordar de la mejor forma posible el comercio electrónico, tanto en el ámbito de posibles políticas fiscales como en su gestión tributaria.

Algunas de las recomendaciones a nuestro criterio más importantes que nos gustaría recoger en el presente trabajo son:

- N° 22. Impulsar la adopción en la UE a la mayor brevedad posible, en el ámbito de sus competencias, de una normativa fiscal consensuada y armonizada sobre el comercio electrónico.
- N° 33. Impulsar la cooperación entre administraciones tributarias, no sólo de la UE, para intercambiar información financiera.
- N° 76. Se debería crear un foro permanente de encuentro sobre fiscalidad del comercio electrónico con los agentes económicos y sociales.

- N° 136. Sin perjuicio de la adopción de las necesarias medidas normativas, relativas a la aplicación del IVA a las operaciones denominadas *offline* efectuadas a través del comercio electrónico, el desarrollo normativo debe centrarse sobre las operaciones *online*.
- N° 143. Proponer en el seno de la UE la modificación del artículo 9 de la Sexta Directiva IVA para que los servicios prestados mediante comercio electrónico, destinados a su consumo en la UE, se graven dentro de ella, independientemente de su origen, y los servicios prestados mediante comercio electrónico, destinados a su consumo fuera de la UE, no estén sujetos al IVA en aquella.
- N° 174. Potenciar el desarrollo de las unidades especializadas en *ciberdelincuencia* y en fraude fiscal por procedimientos telemáticos.

3.2. OPCIONES TRIBUTARIAS

El comercio electrónico presenta unos rasgos característicos diferentes del canal tradicional como son, por ejemplo, su flexibilidad, el estar en constante cambio tecnológico, su internacionalidad, o su creciente carácter omnicomprendivo. Dichas particularidades, conducen a que el sistema tributario por el que nos hemos regido en los últimos años resulte inadecuado para esta nueva realidad económico-social.

Siguiendo las líneas de recomendación tanto de instituciones supranacionales (OCDE, UE...) como de la propia comisión, encargada del estudio del impacto del comercio electrónico, la Dirección General de Tributos (DGT) optó por la necesaria modificación y actualización del sistema tributario español.

La renovación de los sistemas fiscales no era la única opción tributaria a la hora de abordar el *e-commerce* y surgieron diversas vías de solución para hacer frente a los distintos problemas tributarios planteados por la presente revolución tecnológica. Como es lógico, no todas las propuestas, con sus distintos problemas y oportunidades que analizaremos, tuvieron la misma repercusión.

1) La primera alternativa de la que vamos a hablar es la moratoria fiscal sobre el comercio electrónico, lo que significa la no sujeción a obligaciones tributarias de estas transacciones con un carácter temporal. Con esta medida se defendía la consecución de una autorregulación y una competencia abierta del mercado comercial cibernético buscando así posibilitar el desarrollo de la nueva economía. Estados Unidos es el país en el que esta propuesta recogió más apoyos, principalmente, fruto de las presiones de varios grupos económicos. Esta propuesta se llevó a cabo en algunos estados de EEUU, aunque la moratoria se limitó a la imposición indirecta y a los bienes digitales en el ámbito de las aduanas, por un periodo de tres años y sin que afectara a los impuestos federales.

- Ventajas: Esta exención por un tiempo incentivaría al crecimiento y desarrollo del comercio electrónico como es lógico. También beneficiaría a los países que estuvieran en una posición predominante en materia de *e-commerce* frente al resto del mundo, por lo que países como EEUU o Reino Unido se beneficiarían.
- Inconvenientes: Empezaremos diciendo que en detrimento de lo anterior, aquellos países que no fueran punteros en el nuevo comercio, se verían perjudicados por esta medida.

En cuanto a la recaudación tributaria, una moratoria fiscal provocaría ineficiencias y pérdidas recaudatorias inadmisibles para los países receptores de estos servicios prestados por el comercio electrónico.

Por último, desplazaría al comercio tradicional hacia una situación de clara desventaja fiscal, ahogando el modelo convencional. Esta competencia desleal violaría fuertemente el principio de neutralidad y equidad, básicos e indispensables en el sistema tributario.

2) En segundo lugar, se planteó la posibilidad de crear algún tipo de impuesto específico, que gravase las operaciones ejecutadas a través del sistema de redes informáticas dando pie a los intercambios económicos, sociales o culturales. Hablamos del *bit tax*³, el cual supone gravar por el número de bits de información recibidos por el usuario de internet.

³ Este novedoso e imaginativo impuesto fue originariamente expuesto por A. Cordell, un Consejero del Departamento de Industria canadiense.

- Ventajas: Gracias al *bit tax* y a diferencia de la moratoria fiscal, este impuesto posibilitaría que aquellos países de residencia de compradores de bienes y servicios digitales a través de internet, se asegurasen una cierta recaudación.
- Inconvenientes: El primer inconveniente a señalar es la dificultad de controlar tales transacciones o localizar los servidores desde donde se realizan. Todo ello hace inviable la gestión y recaudación del *bit tax* por parte de las Administraciones, por lo que debería llevarse a cabo a través de una agencia tributaria internacional que controlase la generación de los bits suficientemente importante, ya que si no podría gravarse un mero *e-mail* entre familiares.

Aparte de ello, el *bit tax* es injusto porque no grava las transacciones en función del valor, sino por los impulsos informáticos y tecnológicamente está desfasado ya que hoy en día podemos comprimir los archivos.

3) Una tercera opción planteada daba luz a convertir internet en un espacio libre de impuestos de forma permanente, suprimiendo así cualquier tributo que afectase al comercio electrónico. Obviamente, esta alternativa plantea los mismos problemas iniciales que se daban con la opción de la moratoria fiscal, como son enormes pérdidas recaudatorias para el país, una fuerte competencia desleal en detrimento del comercio tradicional y una deslocalización de aquellos individuos que presten sus servicios por medio de las nuevas tecnologías. De todos modos, en un principio, varios sectores de la doctrina, se aventuraron a concretar que no era una mala idea esta solución por dos motivos. En primer lugar, no pensaban que el comercio electrónico iba a experimentar un crecimiento tan agudo como para que los gobiernos, difícilmente notaran la pérdida de recaudación al no gravar el comercio electrónico. En segundo lugar, se pensó que podría resultar inútil y hasta inconveniente desarrollar un esfuerzo destinado a crear un marco normativo tributario estable en torno a la nueva sociedad de la información, que se encuentra en constante cambio.

4) Por último, adicionalmente se plantearon propuestas menos importantes como fueron la creación de gravámenes especiales o reforzados sobre los medios de comunicación más utilizados como canales del comercio electrónico. Estas ideas no tuvieron apenas repercusión y la mayoría de ellas no se han dado a conocer.

Para concluir este apartado, como hemos dicho anteriormente, la opción de adaptar los vigentes sistemas fiscales al nuevo fenómeno social, económico y tecnológico para configurar un nuevo modelo de tributación acorde a la actual sociedad de la información y las comunicaciones, fue la solución finalmente adoptada por las distintas legislaciones nacionales, dejando a un lado tanto la creación de nuevas figuras impositivas como la exención del comercio electrónico, temporal o permanente.

3.3. LA NECESIDAD DE UN CONSENSO SUPRANACIONAL

Antes de comenzar a explicar el actual marco fiscal que regula al comercio electrónico y sus especificaciones, así como los cambios que ha experimentado en los últimos años y más concretamente las modificaciones introducidas a 1 de enero de 2015, como decíamos antes, en aras de actualizar el sistema tributario para adaptarlo a la nueva realidad tecnológica, explicaremos la necesidad que tienen los países de consensuar con instituciones y organizaciones supranacionales.

Si no el que más, uno de los desafíos de mayor envergadura a los que se enfrenta la tributación del comercio electrónico es su marcado carácter internacional. A diferencia del comercio tradicional, los bienes y servicios intangibles pueden fácilmente ser objeto de comercio por todo el planeta en unos segundos.

Ante un comercio tan internacionalizado, los sistemas tributarios ponen de relieve una clara inadaptación a estos nuevos modelos de comercialización, ya que dichos sistemas han venido fundamentándose en la idea de la soberanía nacional. Así pues, los sistemas tributarios de cada país se ven en dificultades para regular las complicadas situaciones que originan intereses estatales contrapuestos en una transacción comercial internacional. En cambio, no surgen importantes complicaciones legislativas a la hora de adecuar el sistema tributario al comercio interior efectuado por la red en comparación con el comercio tradicional.

Algunos de los problemas más importantes, bajo nuestro punto de vista, a los que se enfrentan los sistemas fiscales de los distintos países afectados en una transacción comercial electrónica internacional son entre otros, la localización del hecho imponible, la identificación de los sujetos pasivos intervinientes, la acotación de los

límites jurisdiccionales de las distintas administraciones tributarias, lo que puede conducir a situaciones de doble imposición y desimposición, o por último, con repercusiones significativas, el limitado cauce de intercambio de información fiscal entre los estados⁴.

Es aquí donde las organizaciones e instituciones internacionales asumen un papel protagonista, ya que sería absurdo plantear un nuevo modelo propio de fiscalidad con ajustes de su legislación tributaria al margen de los criterios y directrices que estén siguiendo otros países y organizaciones.

En este sentido, en los inicios del *e-commerce*, diversas organizaciones tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la Organización Mundial del Comercio (OMC) o la propia Unión Europea (UE), celebraron varios foros y conferencias internacionales, (actualmente se siguen celebrando), para tratar de consensuar, a partir de los modelos impositivos en funcionamiento de cada Estado, un marco tributario general y global para el comercio electrónico.

Tradicionalmente, la OCDE ha sido la organización, a nivel global, encargada de marcar unas directrices generales sobre la dirección a la que debería encaminarse la fiscalidad de los entornos virtuales, procurando que los países se abstengan de adoptar soluciones unilaterales en materia de comercio electrónico. En concreto, España, por pertenecer a la UE y específicamente, a la Unión Económica y Monetaria (UEM) debe llevar a cabo una política fiscal coordinada con la de los otros Estados miembros. Con ello, se persigue cumplir el Pacto de Estabilidad y Crecimiento, indispensable para asegurar la suficiencia de los sistemas tributarios. Además, las actuales medidas que se están llevando a cabo desde el seno de la UEM, conducen a una lenta armonización europea de las políticas fiscales de los 28 países y con ello, de los sistemas tributarios, aunque de momento queda mucho camino para que se consiga.

Por otro lado, las directrices marcadas por las organizaciones supranacionales de las que antes hablábamos, y con ellas, los acuerdos que se alcancen, deberían ir de la mano y sin obstruir los criterios nacionales que se adopten. Entre estos criterios

⁴ Para hacer frente a este último problema se creó el *VAT Information Exchange System* (VIES). De este modo se posibilitó el establecimiento de un sistema de intercambio de información fiscal entre los estados miembros de la UE.

podemos señalar la prudencia respecto de las consecuencias recaudatorias, los objetivos de reducir al máximo los costes de cumplimentación de la Administración Tributaria y la consecución del objetivo de situar a España entre los países más avanzados respecto del grado de desarrollo de la sociedad de la información y la tecnología de las comunicaciones.

En definitiva, a través del consenso con organizaciones e instituciones internacionales, se debe establecer un modelo de tributación del comercio electrónico no discriminatorio que sea capaz por un lado, de preservar la soberanía fiscal de los Estados, y por otro, que asegure un reparto equitativo de la base imponible entre los mismos y evitar las situaciones de doble imposición.

3.4. LEGISLACIÓN TRIBUTARIA ESPAÑOLA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

En este apartado, el principal del trabajo, estudiaremos detenidamente, el actual sistema tributario en el que se enmarca el comercio electrónico, así como las modificaciones más importantes que ha experimentado y en consecuencia, cómo ha estado regulado el *e-commerce* a lo largo de estos años.

Cuando hablamos del sistema fiscal que rodea a este nuevo fenómeno, estamos hablando tanto de imposición directa como de imposición indirecta, y cada una de ellas lleva consigo una serie de problemáticas claramente diferenciadas, que tienen que ser debidamente analizadas y estudiadas e intentar subsanarlas de la mejor manera posible.

Como mero dato informativo, podemos mencionar que dentro de la imposición directa, el sistema tributario tendrá grandes problemas para gravar las rentas obtenidas por las personas físicas y/o jurídicas y, en especial, en el ámbito electrónico serán el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre Sociedades (IS) los que experimenten más modificaciones persiguiendo adecuar el sistema tributario a las nuevas tecnologías. De todos modos, la imposición directa no es nuestro foco de interés.

Por razones de extensión en primer lugar, así como por motivos de interés, relevancia y riqueza económica y fiscal, en segundo lugar, en este trabajo de investigación nos centraremos únicamente en analizar la problemática que genera el comercio electrónico en su imposición indirecta, y más concretamente en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Una vez que ya hemos analizado las distintas opciones tributarias del comercio electrónico y hemos explicado el por qué de la necesidad de que España consensue con la Unión Europea y la OCDE las directrices por las que ha de encaminar su política fiscal, llegando a la conclusión de que la mejor alternativa es adaptar la fiscalidad vigente a la nueva forma de realizar operaciones comerciales, es el momento de estudiar detenidamente el vigente marco tributario en que se mueve el *e-commerce*.

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) es un impuesto del sistema fiscal español que recae sobre una manifestación indirecta de la capacidad económica: el consumo general de bienes y servicios.

Dicho tributo es exigido por todos los Estados miembros de la Unión Europea, además de estar presente en los sistemas tributarios de una gran cantidad de países en todo el mundo. Dentro de la UE, aunque sea bastante homogéneo en cuanto a su legislación y tenga la mayoría de sus elementos armonizados, como por ejemplo, la base imponible, el sujeto pasivo o el ámbito de aplicación, el tipo no es el mismo en todos los países (sin poderse reducir por debajo del 15 por ciento hasta el 2016), generando entre ellos una competencia fiscal con serias repercusiones.

Cuando la UE y los países miembros trataron de adaptar el entonces sistema tributario a las nuevas formas de comercializar, surgieron varios problemas en relación al IVA que se han ido solventando con mayor o menor éxito.

3.4.1. Problema de la calificación de las operaciones

El primer problema que nos aparece, al tratar de emplear la misma normativa que se ha ido aplicando del IVA sobre el comercio electrónico, es que estas leyes, están basadas en objetos imponibles conocidos y se enfrentan a bienes tangibles, y servicios, por su propia naturaleza, inmateriales; características propias del comercio tradicional.

Sin embargo, los bienes y servicios que se intercambian por canales telemáticos carecen de realidad física, lo que dificulta enormemente calificar las operaciones comerciales y diferenciar entre lo que es una entrega de bienes de lo que es una prestación de servicios.

La Comisión Europea, en este sentido, se decantó por calificar como prestaciones de servicios por vía electrónica a todos los intercambios comerciales de bienes y servicios que se transmiten por la red⁵, dicho de otro modo, se asoció el comercio electrónico de tipo *on-line* a las prestaciones de servicios (electrónicos). En realidad, lo que esto supone es que una operación comercial en la que se pone a disposición del destinatario un bien en formato digital, no es una entrega de bienes por el mero hecho de no ser un bien tangible y por tanto, a efectos del IVA, dicha operación se califica como una prestación de servicios⁶.

Aquí debemos detenernos un momento porque es muy importante recalcar que el comercio *online* (prestaciones de servicios electrónicos o por vía electrónica), y el comercio *offline* (entregas de bienes utilizando canales telemáticos para la promoción, venta, y en su caso, pago del bien), son operaciones comerciales diferentes, y por ello, sus hechos imponibleables están regulados de distinta forma en el IVA, y las obligaciones tributarias que generan también son dispares.

En realidad, ¿qué se entiende por prestaciones de servicios por vía electrónica? La DGT define a los servicios electrónicos como aquellos servicios prestados a través de internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información. Por tanto, queremos aclarar que por ejemplo, si un abogado o consultor asesorase a un cliente mandándole un informe adjuntado a un correo electrónico, esta operación no se incluiría en dicha clasificación.

La presente calificación de las operaciones comerciales por vía electrónica tiene como consecuencia la aparición de incongruencias respecto a la distinción tradicional de

⁵ Esta nueva calificación de las operaciones comerciales se aprobó en el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea (ECOFIN) en 1998.

⁶ Según el art. 69. Tres. 4º LIVA, los servicios prestados por vía electrónica son aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos.

entrega de bienes y prestaciones de servicios, lo que más adelante valoraremos, pues estas incoherencias pueden repercutir en la neutralidad del impuesto.

De momento, nos limitaremos a resaltar la paradoja quizás más conocida, y es que, si adquirimos un libro material, se considerará una entrega de bienes, sin embargo, si lo que compramos es un libro electrónico (en formato digital)⁷, se habrá producido una prestación de servicios. Estas incoherencias surgidas con la calificación adoptada por el Consejo Europeo (multitud de productos tales como las obras musicales y audiovisuales o simples fotografías, pueden distribuirse tanto por canales tradicionales como por medios telemáticos) pueden llevar a grandes diferencias en la aplicación de los tipos impositivos y a problemas en la localización del hecho imponible, únicamente por la diferencia de ser tratados como una entrega de bienes o como una prestación de servicios.

Esto nos lleva a considerar y adelantar que el comercio electrónico *online*, por tener todos los elementos del intercambio comercial de carácter electrónico, va a manifestar un mayor número de dificultades a la hora de ajustarse al sistema tributario (no solo al IVA) vigente por entonces, en comparación con el *e-commerce* de tipo *offline*. Los bienes y servicios digitalizables son producidos, distribuidos y consumidos en cualquier lugar del mundo, por lo que el control de estos movimientos comerciales para las autoridades gubernamentales es difícil de llevar a cabo.

Por el contrario, en el caso de las operaciones *off-line*, donde lo único que se realiza por vía electrónica es el pedido y la contratación del bien o servicio, en principio, los problemas se asocian únicamente al posible incremento primero, de las pequeñas importaciones por parte de los particulares de países terceros y segundo, de las pequeñas compras intracomunitarias de bienes con expedición de un país comunitario a otro también comunitario por parte de consumidores finales, donde habrá que prestar una especial atención al régimen particular de las ventas a distancia. Es decir, habrá que prestar especial atención al incremento de las operaciones B2C, ya que los particulares, con la utilización de las redes informáticas pueden acceder a muchos mercados antes impensables sin el uso de internet y el comercio electrónico.

⁷ Hay que dejar claro que lo que compramos es el archivo digital que descargamos y leemos (*e-book*), y no el dispositivo físico que contiene los libros digitales y podemos tocar (*e-reader*).

Antes de pasar al principal problema que se genera con el comercio electrónico, como mero dato informativo, queremos señalar que a diferencia de las directrices europeas, el país pionero en desarrollar el comercio electrónico, Estados Unidos, califica a los bienes intangibles distribuidos por la red como “bienes digitales”, y les concede un trato fiscal diferente por incluirlos en una categoría nueva, distinta a los bienes físicos tradicionales y a los servicios. Dicho trato fiscal que se le concede a los bienes digitales en Estados Unidos, varía de un estado a otro, ya que en algunos estados se aplica una moratoria fiscal (de la que antes hablábamos) sobre estos bienes digitales, por lo tanto, podemos concretar que en el país tecnológicamente pionero se aplica una imposición estatal y no federal sobre el *e-commerce*.

Esta práctica puede conducir a que los ciudadanos estadounidenses desarrollen prácticas conocidas como *crossborder shopping* o “compras transfronterizas”, que no deja de ser una deslocalización de los consumos en favor de los estados con tributación más bajas. Este comportamiento ya se ha reflejado en los mercados americanos del tabaco o la bebida, donde hay grandes diferencias estatales de cargas tributarias.

3.4.2. Problema de la localización del hecho imponible

Sin duda alguna, el problema más importante que genera el comercio electrónico en cuanto a su tributación indirecta y al que el IVA ha de hacer frente es la localización del hecho imponible.

Si a la marcada idiosincrasia internacional del comercio electrónico, lo que dificulta enormemente determinar qué jurisdicción posee la facultad de exacción del impuesto por la operación comercial que tiene lugar, le añadimos que la propia naturaleza electrónica del *e-commerce* genera importantes problemas a los gobiernos y organizaciones internacionales para controlar dichos intercambios, no va a resultar tarea nada sencilla adaptar, en esta problemática, el sistema tributario a las nuevas tecnologías y canales comerciales.

El conjunto de normas que delimitan el ámbito espacial del hecho imponible regulan el problema que vamos a analizar: el lugar de realización del hecho imponible del IVA. Estos preceptos, desarrollados en los artículos 68 a 74 de la Ley del IVA,

tienen una doble finalidad: por un lado, evita que una operación comercial intracomunitaria tribute en dos territorios (doble imposición) o en ninguno de ellos (desimposición), y por otro lado, de cara al tráfico extracomunitario, permiten dar el tratamiento adecuado a las exportaciones e importaciones de bienes y a la prestación de servicios prestados a o por países terceros.

En este apartado resultará especialmente conveniente distinguir entre el problema de localización del hecho imponible en una prestación de servicios y una entrega de bienes. Como hemos dicho antes, los mayores problemas aparecerán al tratar de localizar la primera opción.

3.4.2.1. Localización del hecho imponible en las prestaciones de servicios por vía electrónica

Para conocer el lugar de realización de las prestaciones de servicios por vía electrónico empezaremos describiendo la regla general de localización de las prestaciones de servicio.

Este apartado del trabajo lo estructuraremos en tres partes, correspondientes también a tres periodos del tiempo. Empezaremos hablando de la regulación del hecho imponible hasta 2009, en segundo lugar, revisaremos los cuatro años sucesivos hasta 2015 y por último, analizaremos las modificaciones que se han llevado a cabo, con la llegada del 2015, en la localización de las distintas operaciones comerciales a efectos del IVA, así como las causas que han motivado dichos cambios y los efectos que han generado.

Hasta 2009: Primeros contactos legislativos con el comercio electrónico
--

Hasta el 31 de diciembre de 2009, existía una única regla general, por la cual, las prestaciones de servicio se localizaban en el lugar donde el prestador tuviese su sede de actividad económica, su establecimiento permanente desde el que realizara la prestación o, en su defecto, donde se hallase su residencia habitual o domicilio. Así pues, **la regla general** por entonces, era la denominada **tributación en origen**. De todas formas, esta regla general tenía una aplicación en la práctica residual por la existencia de numerosas

reglas especiales existentes. Una de ellas, la cual sigue presente en la actualidad, es que, por el contrario a la regla general, el lugar de localización del hecho imponible en una prestación de servicios entre dos empresarios o profesionales (B2B) es la sede de la actividad del destinatario. Al final del trabajo se añade el Anexo I dónde se explican los conceptos de sede de la actividad económica, establecimiento permanente, residencia habitual y domicilio.

Por tanto, **toda prestación de servicios B2B tributa en destino**, sea o no sea electrónica. Así, si el destinatario reside en otro país miembro de la UE, la operación estará sujeta al IVA del Estado miembro de destino, si el destinatario reside en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, irá gravada con el IGIC o IPSI respectivamente en esos territorios, y si el destinatario reside en un país tercero, tributará en dicho país de destino.

En el caso de las **operaciones B2C**, se aplicaba la regla de **tributación en origen**. Esto significa, que estas operaciones estaban gravadas con el impuesto correspondiente al país en el que se encuentra la sede del prestador del servicio, cualquiera que fuese el país donde residía el destinatario (un particular en este caso).

Fue en los últimos años de los 90, cuando empezó a crecer el comercio electrónico y comenzó a brotar una sensación de preocupación entre los dirigentes europeos por el aumento de los servicios prestados por vía electrónica por empresas ubicadas en países terceros a particulares comunitarios. Este desasosiego estaba bien fundamentado, pues con la tributación en origen, estas operaciones comerciales estaban no sujetas al IVA y de hecho, las arcas europeas experimentaron una grave reducción de su recaudación en relación a este impuesto durante los últimos años del siglo XX, aparte de generar también, otros problemas relacionados con los principios impositivos.

Entre otros, algunos de los hechos imponibles frecuentes más afectados con el auge del comercio *online* son el juego *online* (salas de póker virtuales, casas de apuestas en la red, incluso juegos tradicionales que cuesta imaginarlos virtualmente como la ruleta o el bingo), la descarga de contenido y material multimedia (incluyendo audio, video, texto, bases de datos, todo tipo de software, etc.) o por ejemplo, la enseñanza a distancia automatizada (sin que se impartiese de forma individualizada a cada usuario). Estas son algunas de las prácticas que se consideran servicios prestados por vía

electrónica y que además explican la expansión electrónica que ciertos servicios, tradicionalmente con “presencia física”, están experimentando.

Hasta que no se creó un marco fiscal alrededor de todas estas y más transacciones electrónicas, los estados obtenían una nula recaudación por dichas operaciones a pesar de ser un consumo de bienes (intangibles) y/o servicios por parte de un usuario.

Aún así, cuando éstas empiezan a ser reguladas, no se soluciona el problema. Son decenas de miles de consumidores finales (con sus correspondientes países de residencia) repartidos por todo el mundo los que llevan a cabo dichas actividades y por tanto, en aras de cumplir la proposición del IVA, estas operaciones comerciales deberían tributar en el país de consumo. Sin embargo, con la regla de localización de la sede del prestador, únicamente el país de residencia de éste se beneficiaba (la mayoría de las veces, un país tercero no perteneciente a la UE), ya que era en dicho territorio donde tributaban todas las operaciones independientemente del país donde finalmente se consumiese el bien y/o servicio por vía electrónica.

En definitiva, la imposición del IVA sobre el consumo en una operación comercial electrónica era distinta en un mismo punto de venta (el ordenador de un consumidor final) dependiendo del país de origen del servicio, lo que podría vulnerar los principios básicos que rigen la fiscalidad del consumo.

Ante esta situación, con la finalidad de solucionar el problema planteado, se establecieron una serie de reglas especiales en el ámbito europeo⁸ referentes a la localización de las operaciones *on-line*. Con ellas, se producía una inversión del lugar de realización del hecho imponible en aquellas prestaciones de servicios electrónicos a consumidores finales (B2C) en las que una de las dos partes intervinientes no residiese en la Unión Europea. Así, dichas operaciones **empezaron a tributar en destino**⁹.

De esta forma se conseguían dos objetivos. En primer lugar, las empresas comunitarias que prestasen servicios vía internet a consumidores finales residentes en

⁸ Para establecer dichas reglas especiales, la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, acometió la modificación del art. 9, apartados 2 a 4 de la antigua Sexta Directiva. Esta modificación constituyó una primera adaptación, con carácter temporal, de la normativa reguladora del IVA a la realidad del comercio electrónico. Por lo que respecta al ordenamiento jurídico español, la Ley 53/2002 fue la que modificó el art. 70 de la LIVA para cumplir con las directrices de la Comisión Europea.

⁹ Esta regla se aplicaba a los países no pertenecientes a la UE, pero no se aplicaba al caso de Canarias, Ceuta y Melilla, donde se mantenía la regla de tributación en origen.

países terceros, aumentaban su competitividad¹⁰ y se eliminaba la posibilidad de que estas empresas se encontraran con situaciones de doble imposición por tener que tributar en la Unión Europea y en el país donde operasen. En segundo lugar, se eliminaba la desventaja competitiva que las empresas europeas tenían frente a las extracomunitarias al prestar servicios electrónicos a particulares dentro del ámbito de aplicación de la UE, ya que estas últimas, al tributar en origen, podían tener tipos impositivos más reducidos o incluso estar libre de imposición en sus respectivos países.

A raíz de estas modificaciones surge ahora un nuevo inconveniente, y es que, con las nuevas reglas especiales de tributación en destino, cualquier operador extracomunitario que preste servicios electrónicos a particulares de la UE, deberá registrarse y cumplir con las obligaciones fiscales correspondientes en cada uno de los países donde opere. Esta praxis, aparte de ser una más que elevada carga a nivel administrativo y fiscal para los empresarios no comunitarios por ser contraria al principio de sencillez, es perjudicial para los intereses europeos, ya que con este sistema, bien se frenaría el comercio electrónico *on-line* con países externos a la Unión Europea, bien los operadores de países terceros no cumplirían dichas obligaciones fiscales por la dificultosa y costosa gestión de conocer los sistemas tributarios de cada Administración comunitaria y declarar sus operaciones en cada Estado.

Para lidiar con este inconveniente, lo que hizo la Comisión Europea fue crear el “régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica” buscando de este modo, por una parte, facilitar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquellos empresarios o profesionales que suministran servicios por vía electrónica a particulares residentes en la UE y por otra, mantener sin problemas la tributación en destino. El presente régimen especial lo explicaremos con detalle al final del apartado.

Para recapitular toda la información recogida y verlo gráficamente de forma más sencilla, nos ayudaremos de una tabla para conocer el lugar de localización de los servicios prestados por vía electrónica (comercio electrónico *online*) en cada caso.

¹⁰ Con esta medida, las empresas comunitarias podrían competir en precios antes de impuestos con las empresas extracomunitarias y no por motivos fiscales. De esta forma no se incentiva la deslocalización de las mismas por motivos fiscales.

TABLA 3.1. Lugar de realización del hecho imponible a efectos del IVA hasta 2009

Operación	Prestador	Destinatario	Localización (hasta 2009)
B2B	Indiferente	Comunitario	Destinatario (regla especial)
B2C	Comunitario	Comunitario	Prestador (regla general servicios)
B2C	Comunitario	No comunitario	Destinatario (regla especial)
B2C	No comunitario	Comunitario	Destinatario (regla especial)

Fuente: Elaboración propia

En este punto, debería surgirnos ya una pregunta. ¿Qué ocurre cuando un empresario o profesional comunitario presta servicios por vía electrónica a consumidores finales de otros Estados miembros? Dicho de otro modo, ¿los problemas que surgían por tributar en origen las operaciones B2C cuando uno de los dos intervinientes no es comunitario, no se repiten ahora con el comercio B2C siendo ambas partes comunitarias? Más tarde hablaremos de ello.

De 2010 a 2014: Meros cambios en la redacción de las normas legislativas

En el año 2010 vuelven a introducirse modificaciones en las normas de localización del comercio electrónico *online* a efectos del IVA¹¹; aunque estos cambios acaban teniendo una función puramente reorganizativa del mismo ya que no se alteran los esquemas de gravamen que se venían utilizando hasta entonces. Es decir, no cambia el lugar de realización del hecho imponible en ninguna de las operaciones comerciales posibles que ya hemos analizado anteriormente; únicamente se reescriben ciertos artículos y se reubican en la Ley.

¹¹ Uno de los puntos de la Directiva 2008/8/CE por la que se modifican los correspondientes artículos de la Directiva 2006/112/CE sobre la regla general de localización de las prestaciones de servicio. La Administración Española incluye estas modificaciones en el Sistema Tributario a través de la Ley 2/2010, de 1 de marzo.

Los presentes cambios en la legislación se efectúan en aras de conseguir una uniformidad del esquema de gravamen en destino en las operaciones B2B, para así, hacer tributar a los servicios prestados en el país donde se consumen y para simplificar la normativa vigente por entonces. Así, desde el 2010 se hace necesaria la diferenciación de las operaciones B2B y B2C para poder conocer y aplicar la regla general de localización de las prestaciones de servicios. Son las siguientes:

- Regla general operación B2C: tributación en origen (se mantiene).
- Regla general operación B2B: tributación en destino (nueva regla de 2010).

El artículo 69.Uno LIVA, en sus ordinales 1º y 2º, es el encargado de regular la regla general para las operaciones B2B y B2C respectivamente.

Un cambio significativo fue que desde 2010, los particulares domiciliados o con residencia en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla se equiparan a los comunitarios a efectos del IVA pero sólo para los servicios recogidos en las letras de la a) a la l) del artículo 69. Dos de LIVA, lo que no recoge a los servicios prestados por vía electrónica.

Si estas reglas las comparamos con el periodo anterior a 2010, podemos comprobar que en la práctica, nada ha cambiado. La nueva regla general hace que los intercambios comerciales entre dos empresarios o profesionales se localicen en el país donde se encuentre situado la sede del destinatario, en realidad, lo mismo que sucedía antes de introducir este cambio, solo que en ese caso, atendiendo a una regla especial para dichas operaciones comerciales.

Así pues, al no suponer la Ley 2/2010 ningún cambio en la práctica, sobre las reglas de localización de los servicios tecnológicos, sigue siendo útil hasta 2015 la anterior tabla 3.1 utilizada para explicar el esquema de gravamen en cada operación.

En consecuencia, si no ha cambiado el lugar de realización del hecho imponible de las prestaciones de servicio significa que hasta ahora, las empresas con sede en la Unión Europea que prestaban sus servicios por vía electrónica a particulares residentes en otros países miembros de la UE, tributaban de acuerdo al esquema de gravamen en origen, es decir, allí donde estuviese establecida la empresa operadora de dicho comercio electrónico *online*.

Lo que incentiva esta tributación en origen es a que las empresas se deslocalicen y traten de establecer sus sedes de la actividad económica en aquellos países en los que exista una menor carga tributaria de las operaciones comerciales *online*. Estos beneficios fiscales respecto a otros estados de la Unión Europea generan una competencia desleal que perjudica, con creces, a muchísimas empresas localizadas en los demás países miembros.

Pues bien, exactamente esto es lo que ha sucedido durante los últimos años. Grandes empresas multinacionales, como son especialmente Amazon y Apple, pero también Google o Twitter, entre otras tantas, se desplazaron a Luxemburgo o Irlanda para operar desde allí y cubrir todo el mercado europeo *online*.

De esta forma, estas empresas con sede de la actividad económica o con un establecimiento permanente en el territorio de Luxemburgo tributaban por prestar servicios vía electrónica a ciudadanos de otros Estados miembros, en el caso de libros digitales (*e-books*) con un tipo impositivo reducido del 3%, a diferencia, por ejemplo, de España, en el que un empresario que venda el mismo libro electrónico al mismo consumidor, tributa al 21% prestando el mismo servicio a efectos del IVA. Pero no sólo libros digitales, Amazon y Apple vendían sus *apps* (aplicaciones para móviles, *tablets*, ordenadores, etc.) y otros muchos bienes y servicios digitales con un IVA general, que en el país del Benelux asciende a un 15%.

2015: Cambios en la legislación del IVA para servicios prestados por vía

La entrada del nuevo año, ha traído consigo numerosos cambios y modificaciones en el sistema tributario español, como ya sabemos, siguiendo la normativa de la Comisión Europea.

Ante la situación anteriormente mencionada, la Comisión Europea modificó la normativa, más concretamente, la localización de las prestaciones de servicios vía electrónica en el que el prestador del servicio es un empresario o profesional situado dentro del territorio de la Unión Europea a efectos fiscales del IVA, y el destinatario un consumidor final, residente de otro país comunitario. De esta forma, desde el 1 de enero

de 2015, este tipo de operación comercial B2C pasa a quedar sujeta al impuesto en el estado miembro de destino¹².

El artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dice lo siguiente: “Artículo 1. *Naturaleza del impuesto*. El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones: (...)” De esta forma, mediante la localización del hecho imponible en el territorio donde reside el destinatario, las directrices europeas consiguen que verdaderamente dicha operación tribute en el lugar donde el servicio va a ser consumido, en armonía, por tanto, con la finalidad para la que se ha diseñado este impuesto.

Esta directiva (2008/8/CE) es comúnmente conocida como “Tasa Amazon”, y es que, con esta medida, se pone fin a las ventajas competitivas de las que se han beneficiado grandes multinacionales (en especial Amazon, el gigante del comercio electrónico) causadas por la débil presión fiscal ejercida sobre el comercio *online* en Luxemburgo.

Desde la Comisión Europea, defienden esta nueva medida con dos argumentos. Por un lado, tratará de frenar la ingeniería fiscal que desarrollan e implementan las grandes corporativas que operan en el mercado europeo para canalizar la factura de sus ventas a aquellos países en los que el fisco ejerza menor presión tributaria sobre estas operaciones. Por otro lado, las arcas europeas pretenden ingresar 3.000 millones de euros adicionales a lo que se ha ido recaudando estos últimos años en cada ejercicio en concepto de IVA. Como es lógico, este incremento de la recaudación europea, llevará consigo un fuerte descenso de la recaudación de los países de los que hablábamos antes, especialmente, Luxemburgo, donde se prevé que dejará de ingresar de entre 800 a 1.000 millones de euros anuales con el cambio de la tributación.

Una vez más, vamos a esquematizar toda la información acerca de la localización del hecho imponible de todas las operaciones de comercio *online* posibles en otra tabla para ver cómo han quedado las normas vigentes tras los cambios introducidos en el año 2015.

¹² En realidad, se trata de la misma Directiva anterior, la Directiva 2008/8/CE, solo que este punto de dicha directiva no se hizo efectiva hasta el 1 de Enero de 2015. En lo que nos concierne, este cambio de la Normativa ha sido introducido en el Sistema Tributario Español con la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

TABLA 3.2. Lugar de realización del hecho imponible a efectos del IVA desde 2015

Operación	Prestador	Destinatario	Localización (desde 2015)
B2B	Indiferente	Comunitario	Destinatario (regla general B2B)
B2C	Comunitario	Comunitario	Destinatario (regla especial B2C)
B2C	Comunitario	No comunitario	Destinatario (regla especial B2C)
B2C	No comunitario	Comunitario	Destinatario (regla especial B2C)

Fuente: Elaboración propia

Como podemos comprobar, cualquier operación comercial en la que se presten servicios por vía electrónica está gravada en el país en el que consume estos servicios el destinatario. En resumen, el **esquema de gravamen en destino** rige en la actualidad la **totalidad del comercio electrónico online** independientemente de dónde se encuentre tanto el prestador como el destinatario.

Además, las futuras modificaciones del IVA apuntan hacia una aplicación total de la regla de localización en destino y por tanto, donde realmente se consume el correspondiente bien o servicio. Según la Comisión Europea, está previsto que la misma norma comience a aplicarse en breve, a todas las operaciones en las que se comercialicen bienes materiales (tangibles) sin la presencia física de ambos intervinientes en la operación, es decir, a distancia, pero que han de ser transportados por medios convencionales. En otras palabras, el esquema de gravamen en destino, se aplicará próximamente en el comercio offline.

Ahora bien, volviendo al tema anterior, aunque la famosa tasa Amazon (en principio, aplaudida por muchos sectores de la industria digital) fue diseñada por la Unión Europea para luchar contra las ventajas competitivas de las que injustamente disfrutaban las grandes corporaciones asentadas en países como Luxemburgo o Irlanda, no cabe duda que no sólo afectará a las multinacionales; cualquier empresa inmersa en el negocio *online* estará afectada por este cambio en el lugar de tributación, y además, muy probablemente, les influya en mayor medida que a las grandes multinacionales.

La explicación a esto es fácil. Con la nueva medida introducida, si un empresario o profesional ejecuta operaciones comerciales vía internet con al menos, un particular residente de otro país comunitario (aparte de operar también en el suyo), ya no podrá liquidar y deducir el impuesto correspondiente por todas sus operaciones de IVA comunitarias en un único país de identificación, normalmente, el país en el que reside.

La radicalización de la norma de localización en destino afecta a más de 250.000 negocios en el sector del *e-commerce* (la mayoría pymes). Estas empresas, ante la nueva medida, al originar obligaciones fiscales en todos los países en los que venden sus productos o servicios por internet, deben conocer los sistemas tributarios de cada país, aplicar los tipos impositivos en los correspondientes Estados y liquidar los impuestos pertinentes en cada Administración. Esta práctica conllevaría asumir por los empresarios o profesionales comunitarios unos gastos muy altos de gestión, administración y contabilidad entre otros, para llevar a cabo el cumplimiento de dichas obligaciones fiscales. De este modo se estaría lesionando el principio impositivo de la sencillez.

En este sentido, la tasa Amazon, estaría perjudicando en mayor medida a las pequeñas y medianas empresas sobre las grandes multinacionales, que con vastos departamentos fiscales y contables, les supondría una menor carga administrativa llevar a cabo una tributación individualizada en cada Estado miembro. Por ello, muchas pymes se replantarían operar fuera de sus fronteras comerciales.

Régimen especial de IVA para servicios electrónicos en 2015
--

Para evitar esta situación, la UE ha creado un régimen especial de IVA para facilitar el cumplimiento de la nueva normativa a las empresas comunitarias que prestan servicios tecnológicos a ciudadanos de la Unión Europea de distinto país que el suyo.

En realidad, este régimen se conoce como *Régimen especial de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos en el IVA*. Como es lógico, el nombre proviene de que este régimen se aplica, como decíamos antes, sobre los servicios prestados por vía electrónica, pero también sobre los servicios de telecomunicaciones y radiodifusión y televisión.

Además, hemos de decir que el régimen que planteamos no es novedoso ni vanguardista. Como comentábamos en la regulación del Impuesto hasta 2009, las operaciones B2C en las que el prestador no era comunitario se gravaban ya por entonces en destino, surgiendo el mismo problema que planteamos ahora. Para evitarlo, las autoridades europeas crearon un régimen especial, con características muy parecidas al actual, por lo que podemos concluir que este régimen especial de 2015 es “hereditario” del que se aplicaba ya por los comienzos del nuevo siglo. De hecho, en la actualidad existen dos regímenes para diferenciarlos, el Régimen Interior de la Unión, para las empresas comunitarias y Régimen Exterior de la Unión, para las empresas extracomunitarias.

Vamos a detenernos brevemente a explicar en qué consiste este régimen¹³ y recapitularemos alguna información ya adelantada anteriormente.

En primer lugar, se puede acoger al mismo cualquier empresario o profesional que cumpla los siguientes tres requisitos:

- Han de estar establecidos en al menos un Estado miembro y no tener su sede económica o un establecimiento permanente en el país o países miembros en los que presten servicios.
- Deben prestar los llamados servicios *TRE*, que son los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o servicios electrónicos.
- Que los destinatarios (clientes) estén establecidos en otro Estado miembro y no sean sujetos pasivos a efectos del IVA, es decir, que no sean empresarios ni profesionales o si lo son, que no actúen como tal.

La ley establece que las empresas deben aplicar los impuestos correspondientes al sistema tributario que regula estas operaciones en el domicilio o residencia habitual del usuario final.

Con esta información, la siguiente pregunta que nos debemos hacer es cómo determinar el domicilio o residencia habitual (ésta última predomina sobre la primera) del consumidor final al que las empresas prestan sus servicios por internet. Si éste no se conociera con seguridad, el prestador deberá determinar el lugar en el que se realiza la

¹³ Explicaremos el régimen interior a la Unión, aunque el exterior a la Unión funciona igual, sólo que con la localización de las empresas diferentes, las cuales están establecidas en países terceros y por tanto, no pertenecen a la Unión Europea.

prestación basándose en al menos dos de los elementos de prueba siguientes no contradictorios¹⁴:

- La dirección de facturación del cliente.
- La dirección de protocolo internet (IP) del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización del mismo.
- Localización de la cuenta bancaria con la que el cliente paga los servicios.
- El código móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM.
- La ubicación de la línea fija terrestre.
- Otra información relevante desde el punto de vista comercial.

En cualquier caso, el empresario debe asegurarse bien de conocer y determinar el país en el que se encuentra el destinatario de la operación y aplicar el tipo impositivo correcto, ya que en caso contrario, la ley especifica que el vendedor o prestador estaría incurriendo en fraude de facturación, con su más que probable, multa añadida.

En caso de duda, las autoridades recomiendan al prestador desistir de la operación comercial para evitar posteriores litigios por irregularidades fiscales. Además, resulta bastante sencillo para las administraciones detectar fallos de facturación en estas operaciones.

En consecuencia a lo descrito, la multinacional Google, por ejemplo, ya obliga a todos los usuarios que compren una aplicación (*app*) en su tienda virtual (*Google Play*) a completar sus datos personales, en el que se incluye la dirección y el número de teléfono, para poder conocer su ubicación y aplicar el correspondiente tipo impositivo del IVA. Muchas son las empresas que ya realizan esta sencilla práctica para conocer los datos necesarios de sus clientes¹⁵.

Ahora viene la parte importante de la cuestión. ¿Es necesario declarar y liquidar el IVA en cada una de las Administraciones Públicas en las que se opere? La respuesta es negativa y es que, a este régimen especial también se le conoce como Mini Ventanilla Única (*Mini One-Stop Shop* ó *MOSS*).

¹⁴ En el caso que no coincidiesen los dos elementos, se procedería a presentar una tercera prueba que coincidiese con alguno de los dos primeros.

¹⁵ En la página web de la Comisión Europea se ha publicado un documento con el cuadro de porcentajes de IVA a aplicar a los servicios TRE, así como las normas pertinentes aplicables a la facturación propia en cada uno de los países de la Comunidad Europea.

En aras de minorar las “cargas fiscales indirectas” que se generan con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, gracias a la Mini Ventanilla Única, los empresarios y profesionales pueden presentar sus declaraciones de IVA de todos los Estados donde hayan operado desde un único punto en el portal web del estado de identificación que el prestador haya elegido previamente.

Aún así, la utilización de la *Mini One-Stop Shop* no es obligatoria. Este régimen es optativo, y cualquier empresario o profesional que cumpla los requisitos enumerados anteriormente puede acogerse al mismo; el prestador sólo tiene que registrarse expresamente en el país que elija, en el cual, presentará todas las declaraciones correspondiente a cada país. Con ello, se evitan el tener que identificarse y darse de alta en cada Estado miembro en el que comercialice sus bienes o servicios.

En el caso de España, dichos operadores pueden darse de alta en el *MOSS* desde el 1 de octubre de 2014 a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria mediante la cumplimentación y presentación del formulario 034, que tiene por objeto declarar el inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales. El formulario 034 se incluye al final del trabajo como Anexo II.

El 18 de marzo de 2015 se publica en el BOE la aprobación del modelo 368¹⁶ de “Declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido”. Así pues, aquellas empresas que hayan elegido a España como Estado miembro de identificación, tendrán que presentar el modelo 368 perfectamente cumplimentado, trimestralmente y por vía electrónica obligatoriamente a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria. El modelo 368 se incorpora al final del trabajo como Anexo III.

De este modo, presentando una única declaración y liquidando el Impuesto en un solo lugar (en este caso, un portal web), se consigue poner fin a las obligaciones fiscales que, con la nueva normativa, se han originado en los países miembros en los que el empresario o profesional ha operado.

¹⁶ El modelo 368 se aprobó el 18/03/15 a través de la Orden HAP/460/2015 de 10 de Marzo.

Para concluir este apartado de la localización del hecho imponible en las prestaciones de servicios, podemos decir que tras analizar detenidamente el régimen especial creado para favorecer, o mejor dicho, entorpecer lo menos posible el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los prestadores de servicios electrónicos tras la modificación del esquema de gravamen de las operaciones B2C entre comunitarios, se facilita mucho a los empresarios y profesionales la gestión y cumplimiento de esta tarea fiscal-administrativa.

Sin embargo, no son pocas las pymes y algún sector relacionado con el comercio electrónico que siguen mostrándose contrarios a esta ley quejándose de la burocracia, el coste económico y el trabajo adicional que implica reformar sus sistemas de facturación y todo lo que ello conlleva, pudiendo llegar a ser una carga considerable e importante para las pequeñas empresas. Por ello, varios actores del sector están pidiendo que se aplique tan sólo a las grandes multinacionales, que son las causantes de que actualmente exista dicha normativa.

El tiempo nos dirá si la nueva medida ha obtenido los frutos que se esperaban conseguir con la lucha contra las ventajas de las grandes corporaciones asentadas en el espacio europeo o finalmente, acaba por ahogar a las pymes que operen en el sector del *e-commerce*.

3.4.2.2. Localización del hecho imponible en las entregas de bienes a distancia

Hasta ahora, nos hemos limitado a estudiar y analizar cuál es el lugar de realización del hecho imponible y cómo ha cambiado a lo largo del tiempo en las prestaciones de servicios por vía electrónica, o lo que es lo mismo, en el comercio electrónico *online*.

Aunque sea este último el que haya sufrido más modificaciones y sea más necesario examinar por su incipiente auge en la sociedad y por todos los problemas que ha generado a la hora de regularlo, lo cierto es que las entregas de bienes, contratadas por redes telemáticas pero susceptibles de ser transportadas por medios tradicionales, también merecen que dediquemos unas líneas a conocer las reglas de su localización, así como en indagar en un régimen asociado a este tipo de operaciones.

Lo primero que hemos de recordar es que este tipo de entregas de bienes se corresponden con el comercio electrónico *offline* que ya hemos explicado anteriormente.

Para conocer el lugar de tributación de estas transacciones comerciales diferenciaremos de nuevo las operaciones B2B de las B2C.

Por un lado, las operaciones B2B tributarán siempre en el país donde se recibe dicho bien. Así pues, si ambos intervinientes de la operación residen en el mismo territorio, es obvio que tributará en ese mismo Estado. En segundo lugar, si el que recibe dicha mercancía reside en un país tercero¹⁷, esta transacción no estará sujeta al impuesto y tributará en el país de destino de acuerdo a su sistema fiscal. Por último, si el empresario que recibe dicho bien, contratado por redes telemáticas, tiene su sede en otro país miembro, diferente del empresario o profesional que entrega el bien, esa operación estará sujeta al IVA del país donde se recibe el bien¹⁸.

Por otro lado, la regla de tributación de las operaciones B2C es algo más compleja. En primer lugar, aquellas operaciones que se desarrollen dentro del mismo territorio, una vez más, no habrá problemas en localizarlas y tributarán en el mismo. En el caso de que el cliente particular resida en un país exterior a la UE, la operación no estará sujeta al IVA comunitario y tributará, en su caso, en el país de destino, como una importación más. Finalmente, nos queda la operación de tipo B2C en el que el particular que recibe el bien reside en distinto Estado miembro que el empresario o profesional que entrega el bien. A este tipo de operaciones se les llama “Ventas a Distancia” y tributarán en origen de acuerdo al “Régimen particular de las ventas a distancia” o, en el caso que no cumpla los requisitos para poder calificarlas como ventas a distancia, tributarán en destino.

Antes de explicar este régimen, vamos a esquematizar toda esta información para ver de forma más clara el lugar de realización del hecho imponible de todas estas operaciones. Pondremos el ejemplo de un empresario o profesional residente en España que realiza las anteriores operaciones.

¹⁷ A efectos del IVA, los territorios de Las Islas Canarias, Ceuta y Melilla son considerados como países terceros.

¹⁸ Esta operación, a efectos del IVA, se califica como una “Adquisición Intracomunitaria de bienes (AIB)” regulada en el artículo 71 de la Ley del IVA.

TABLA 3.3. Localización de las AIB y las entregas de bienes a distancia.

Operación	Vendedor	Comprador	Localización
B2B	Comunitario	País tercero	Destino
B2B	Comunitario	País miembro	Destino
B2C	Comunitario	País tercero	Destino
B2C	Comunitario	País miembro	Régimen ventas a distancia

Fuente: Elaboración propia

Régimen particular de las ventas a distancia

Ahora falta aclarar qué es el régimen particular de las ventas a distancia y dónde se localizan este tipo de operaciones¹⁹.

Como decíamos antes, este régimen es una regla especial de localización de las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en un Estado miembro distinto del que recibe el bien. Las operaciones incluidas en este régimen tributarán en origen y para poder adherirse a este régimen se han de cumplir los cuatro siguientes requisitos:

- Los destinatarios de las citadas entregas de bienes deben ser personas o entidades no identificadas a efectos del IVA.
- La expedición o el transporte deben correr a cuenta del vendedor.
- Los bienes objeto de dichas entregas no pueden ser:
 - Medios de transporte nuevos
 - Bienes objeto de instalación o montaje
 - Bienes que hayan tributado en el régimen especial de bienes usados en el Estado de origen.
- El importe total (excluido el impuesto) de todas las entregas de un empresario o profesional a otro Estado miembro no puede exceder durante el año natural precedente de la cantidad fijada para ese Estado. En España son 35.000 euros.

¹⁹ Este régimen se regula en el artículo 68.3, 4 y 5 LIVA.

Cuando estos requisitos no se cumplan, las operaciones pasarán a tributar en el país de residencia del destinatario de la entrega del bien.

Para dejar claro el funcionamiento de dicho régimen, lo ejemplificaremos con un empresario francés que vende a particulares españoles. Si este empresario excede el límite fijado en el año actual, sin haberlo superado el año anterior, los primeros 35 mil euros tributarán en Francia (en origen), y las siguientes mercancías que venda a consumidores finales españoles tributarán en España (en destino). En el caso en que el año anterior hubiese superado el límite fijado, en ese año, todas sus entregas de bienes tributarán en España (en destino).

También hay que subrayar que el régimen particular de las ventas a distancia es optativo, pues el empresario vendedor puede tributar en destino por todas sus operaciones aunque no exceda el importe total de las entregas en el límite establecido. Así pues se convierte en sujeto pasivo (no residente) y ha de nombrar un representante para el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El objetivo de este régimen es facilitar a las pequeñas y medianas empresas la gestión y cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como de minimizar las “cargas fiscales indirectas” a la hora de llevarlas a cabo. Con este régimen, si los empresarios no efectúan grandes volúmenes de ventas en los países comunitarios pertinentes no generarán responsabilidades tributarias con dichos Estados.

3.4.3. Problema de la identificación y localización del sujeto pasivo

Una vez que hemos calificado las operaciones y conocemos el lugar de realización de sus hechos imponible, debemos analizar si el introducir las nuevas tecnologías en las relaciones comerciales afecta a la identificación y localización de los sujetos pasivos correspondientes a estas operaciones.

En principio, aquellas operaciones que se desarrollasen dentro de un mismo territorio no deberían suponer ninguna dificultad a la hora de identificar y localizar a los sujetos pasivos intervinientes de dicha operación distinta de la que pueda surgir en el comercio tradicional.

Sin embargo, este problema puede agravarse en aquellas operaciones en las que los intervinientes residen en distintos países, es decir, cuando se trata de comercio electrónico internacional. De hecho, éste es realmente el problema; saber dónde está localizado, especialmente, el vendedor o prestador. Varios son los problemas a los que se enfrentan las administraciones tributarias a la hora de localizar al sujeto pasivo:

- La información que aportan las páginas web desde dónde operan los vendedores o prestadores no son fiables ya que por un lado, los dominios de estas páginas son fácilmente manipulables. Además, cuando un usuario navega por la página, en numerosas ocasiones se le redirige a otra página ubicada en otro dominio y colocado en otro servidor y por tanto, en otro territorio de responsabilidad jurídica de los actos. Por último, la mayoría de las veces que se ejecuta la opción de pago por internet, se vuelve a redirigir al usuario a otras páginas web donde se procesa la solicitud de pago y se verifica la tarjeta de débito o crédito. Estas prácticas dificultan con creces la identificación y localización del sujeto pasivo.
- Otro problema para su identificación es la posibilidad de dotar a esta información digital y a los equipos informáticos intervinientes en la operación, de complejos sistemas de encriptación así como ocultar mucha información a través de la normativa existente en materia de protección de datos personales.
- En tercer lugar, también surgen problemas al tratar de identificar y localizar al sujeto pasivo en relación al lugar donde se encuentre su “sede de dirección efectiva”. En este sentido, con la inclusión de las nuevas tecnologías, la sede se desmarca de un único lugar físico, ya que si se considera que es el lugar de reunión del consejo de administración, ésta puede hallarse ubicada simultáneamente en distintos lugares del planeta ya que en la actualidad, muchas de estas reuniones se realizan por videoconferencia entre dos o más países.

- Por último, en relación al comprador, con el desarrollo de las nuevas tecnologías se facilita el acceso a los mercados, lo que conlleva un aumento masivo de las operaciones comerciales por parte de consumidores finales y pequeñas y medianas empresas. Estos nuevos usuarios que antes no realizaban operaciones comerciales (o al menos tantas) tienen que ser ahora identificados y localizados por la administración, que se dificulta aún más con el anonimato del que disfrutaban los usuarios de la red.

En suma, la identificación y localización de los sujetos pasivos, especialmente, del sujeto pasivo no residente, constituye una de las principales cuestiones que suscita la fiscalidad de los entornos virtuales.

Por otra parte, como decíamos, estos nuevos canales telemáticos en los que se producen los intercambios comerciales, incrementan muy notablemente el comercio internacional, lo que repercute principalmente en dos hechos:

- Por un lado, aumentan las operaciones en las que se produce la inversión del sujeto pasivo²⁰. De este modo, el sujeto pasivo es el empresario o profesional que recibe el bien o servicio. Además, desde el 1 de abril de 2015, también se aplica la inversión del sujeto pasivo a aquellas entregas de aparatos eléctricos (teléfonos móviles, ordenadores portátiles, tabletas digitales y videoconsolas) dentro del mismo territorio y siendo el comprador un distribuidor o cualquier empresa que exceda un volumen de compra de estos bienes de 10.000 euros.
- Por otro lado, también se incrementan aquellas operaciones en las que el vendedor está obligado a nombrar a un representante legal²¹ en el país comunitario correspondiente para el cumplimiento de las obligaciones originadas en dicho Estado miembro. Estas operaciones son aquellas en las que el vendedor o prestador no está establecido en la Comunidad

²⁰ Esta regla especial atañe, entre otras, a aquellas entregas de bienes y prestaciones de servicio en las que el destinatario es un empresario o profesional y ambos intervinientes se encuentran situados en diferentes Estados miembros, es decir, las adquisiciones intracomunitaria de bienes. Artículo 84. Uno. 2º LIVA.

²¹ El representante fiscal ha de ser una persona física o jurídica con domicilio en el mismo país en el que tiene que cumplir las obligaciones fiscales de su representado.

Europea y el destinatario es un particular²². Como nota positiva, hay que recordar que el sujeto pasivo no residente no tiene que nombrar un representante legal en cada país en el que realice estas operaciones comerciales, pues el Régimen especial exterior a la Unión posibilita que el empresario pueda liquidar sus obligaciones tributarias de todos los países comunitarios en un solo estado miembro (estado miembro de identificación).

Como hemos visto, este tercer problema que genera el comercio electrónico en el sistema tributario vigente, cuanto menos, es merecedor de ser cuidadosamente estudiado y analizado para poder llevar a cabo una regulación del *e-commerce* apropiada y minimizando las “cargas fiscales indirectas” soportadas por los sujetos pasivos.

Del mismo modo, las administraciones tributarias deberían actualizar sus sistemas de control y reforzar sus medios informáticos con la finalidad de controlar, identificar y localizar a los contribuyentes, en especial a los sujetos pasivos, que son los que deben ingresar el impuesto en las arcas del estado.

Finalmente, tras haber estudiado y analizado detalladamente los tres importantes problemas que surgen al tratar de adaptar la legislación del IVA al comercio electrónico, vamos a aplicar esta teoría a un caso práctico para tratar de dejar claro los principales conceptos de este trabajo final de grado. Para ello, nos inventaremos un supuesto práctico en el que daremos respuesta analítica y gráficamente a una serie de cuestiones que plantearemos relacionadas con los tres problemas. Se trata de una empresa que dedica su actividad a suministrar *software* diseñado para llevar a cabo enseñanza a distancia a través de internet. Este caso práctico se incluye al final del trabajo con el nombre de Anexo IV e ilustrará en el ámbito de la enseñanza una situación cotidiana y cada vez más frecuente en el comercio internacional basado en las nuevas tecnologías de la sociedad de la información y comunicación.

²² En este sentido, aquellos empresarios residentes en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla no estarán obligados a nombrar un representante fiscal para cumplir con las obligaciones fiscales en la Unión Europea.

4. PRINCIPIOS IMPOSITIVOS Y COMERCIO ELECTRÓNICO

La existencia de principios impositivos es capital para todo estado de derecho. Varios son los principios generalmente aceptados que han regido la fiscalidad de las transacciones comerciales tradicionales, por lo que se debería tratar de implementarlos de la misma manera en el comercio electrónico.

En este apartado vamos a dar un repaso a todas las cuestiones en las que el uso de este nuevo canal para llevar a cabo los intercambios comerciales ha generado debates y/o problemas acerca de estos principios. Especialmente, las autoridades fiscales han tratado de adaptar el sistema fiscal a la nueva realidad comercial con un doble objetivo. Por un lado, se trata de evitar la existencia de discriminaciones entre comercio tradicional y comercio electrónico, además de entre operadores residentes en diferentes territorios (principio de neutralidad) y por otro lado, se trata de evitar también posibles pérdidas de recaudación (principio de suficiencia).

4.1. NEUTRALIDAD

La neutralidad es el principio impositivo que debe asegurar que no existen “ventajas fiscales” entre las diferentes formas de comercio electrónico y convencional. Con ello, las decisiones de los agentes no deberían estar condicionadas por motivos fiscales o tributarios por lo que han de llevarse a cabo únicamente por motivaciones económicas.

La primera vez que se ve cuestionada la neutralidad aparece al estudiar las distintas opciones tributarias sobre el *e-commerce*. En este supuesto, cualquier forma de hacer tributar al comercio electrónico que no sea la de adaptar el sistema fiscal existente al mismo, estaría generando problemas de neutralidad. Si valoramos las opciones de implementar una moratoria fiscal, o simplemente, de instaurar un espacio libre de impuestos sobre el comercio electrónico, estas prácticas se traducen en una falta de neutralidad, perjudicando al comercio tradicional. Por el contrario, si se creasen nuevas figuras tributarias o se añadieran recargos impositivos sobre el *e-commerce*, sería en

este caso el comercio electrónico quien sufriría la no neutralidad, dando lugar al entorpecimiento del desarrollo de las nuevas tecnologías.

En consecuencia, se decidió adaptar el sistema tributario realizando ciertas modificaciones buscando así un sistema neutral y el desarrollo de este nuevo comercio, lo que ha constituido un pilar fundamental tanto para la OCDE como para la UE.

En este aspecto, tanta importancia se le ha dado a este problema, que la UE diferencia este principio en neutralidad sectorial y neutralidad espacial.

La neutralidad intersectorial enuncia que los bienes y servicios deberían tener idénticas consecuencias fiscales independientemente del proceso comercial llevado a cabo y de que el suministro se ejecute de manera *on-line* u *off-line*. Junto con lo descrito en el anterior párrafo sobre la neutralidad de las distintas opciones tributarias, en esta vertiente de la neutralidad, también se recogerían aquellas cuestiones relativas a la calificación de las operaciones anteriormente desarrollado. En este sentido, la paradoja del libro físico y el *e-book* generarían también el quebrantamiento de la neutralidad porque al calificarse la compra de un libro en formato digital como una prestación de servicios por vía electrónica, dicha operación tributa al 21% en España, y su “homólogo convencional”, al ser tratada como una entrega de bienes con un tipo reducido, se grava al 10%. Así pues, podemos asegurar que no existe neutralidad intersectorial en las operaciones de comercio *online* donde exista el mismo bien en formato físico, saliendo favorecido el comercio tradicional y en consecuencia, perjudicando al electrónico.

También es conocido el caso del juego *online*. Hasta el año 2012, el juego y las apuestas *on-line* estaban libres de imposición en España y en otros tantos países europeos. De este modo, muchos jugadores usaban la red para llevar a cabo esta práctica y durante muchos años, ni las empresas por esta actividad, ni los usuarios cuando obtenían grandes sumas de dinero, tributaban en el estado correspondiente. Esta situación generó muchas pérdidas en las empresas tradicionales del sector aludiendo a la falta de neutralidad, justificada, que éstas experimentaban sobre las tecnológicas.

Por otro lado nos encontramos con la neutralidad espacial. Esta óptica de la neutralidad afecta a los operadores del mismo sector pero que están establecidos en estados diferentes y no sólo a nivel internacional. Si nos fijamos en el espacio

intracomunitario, la armonización del IVA no se traduce en la aplicación de un mismo tipo impositivo en todos los países miembros.

De este modo, las operaciones comerciales *online* en las que el prestador del servicio no residía en la UE y el destinatario era un consumidor final, inicialmente, no tributaba en la UE, dejando en una situación de clara desventaja fiscal a los operadores comunitarios, lo que podía llevar a una deslocalización de las empresas por este motivo, violando así el principio de neutralidad (espacial). Con la introducción de la regla de tributación en destino se eliminó este problema. Parecido, pero en este caso, con una presión fiscal reducida (Luxemburgo), es la situación que se ha vivido en el comercio electrónico intracomunitario B2C. Muchas multinacionales decidían localizarse en países con una reducida presión fiscal en lugar de tomar esta decisión por cuestiones económicas como temas logísticos o la existencia de público objetivo. Una vez más, este incumplimiento de la neutralidad espacial fue solventado con la implantación del esquema de gravamen en destino. De todos modos, seguirán existiendo ineficiencias de neutralidad espacial hasta que no se llegue a una completa armonización de los tipos impositivos.

En resumen, podemos concluir que la neutralidad del comercio electrónico se ha conseguido en según qué casos. En el problema de la calificación de las operaciones electrónicas, se genera una no neutralidad, todavía no solucionada, perjudicando al comercio electrónico y su desarrollo. Por otro lado, en lo que cierne al problema de la localización de los hechos imponibles, las medidas paulatinamente introducidas en la legislación fiscal sí que han sido efectivas y se ha logrado que, en este aspecto, sí que exista neutralidad entre los operadores.

4.2. SUFICIENCIA

El principio de suficiencia o también llamado suficiencia financiera, es el principio impositivo por el cual el sistema tributario debe diseñarse de forma que permita a la Administración, recaudar los ingresos necesarios para cubrir los gastos y necesidades públicas. Este marco fiscal debe diseñarse con perspectivas de medio/largo

plazo. En otras palabras, que los impuestos que se exigen a los ciudadanos tengan una capacidad recaudatoria importante para financiar la actividad del Estado.

Con esta definición, el crear nuevos impuestos, elevar la tributación o imponer recargos sobre el comercio electrónico estaría justificado en términos de suficiencia, ya que las administraciones tienen que incurrir en mayores niveles de coste por los problemas que surgen con la dificultad de controlar y gestionar estas operaciones comerciales electrónicas internacionales.

En cuanto a la regulación vigente del *e-commerce*, los cambios que se han introducido en la legislación, son apropiados en la búsqueda de la suficiencia.

Con la regulación anterior, al localizar las prestaciones de servicios intracomunitarias por vía electrónica a particulares en el país del prestador, no se gravaba el comercio donde realmente se consumía, quebrantando el principio de suficiencia. De este modo, el estado donde residiesen los consumidores de estos servicios, no recaudaban nada por estas operaciones. Esta insuficiencia financiera y en consecuencia, pérdida de recaudación inasumible por la mayoría de los estados miembros, se solventó con la introducción del esquema de gravamen en destino.

En las entregas de bienes a distancia, decíamos que hasta llegar al límite establecido en cada país se tributaba en origen con el régimen particular. Pues bien, en esta situación, es cierto que existe una insuficiencia fiscal, pero esta regulación responde a una intención de reducir los trámites administrativos, y por tanto, las “cargas fiscales indirectas” a aquellos empresarios que no tengan grandes volúmenes de venta fuera de sus fronteras, y no ahogar el comercio minorista de estos pequeños empresarios.

Recapitulando, podemos concluir que las directrices europeas están llevando por buen camino las modificaciones del marco fiscal que envuelve al comercio electrónico en cuanto a la suficiencia financiera, gravando las operaciones en el territorio donde realmente se consumen los bienes y/o servicios y solventando de este modo las pérdidas de recaudación que han experimentado los estados miembros en las décadas anteriores.

4.3. OTROS PRINCIPIOS

Existe también otra serie de principios, que generan menos conflictos en su regulación tributaria con la introducción de las nuevas tecnologías para hacer uso del comercio, pero que ello no implica que sean menos importantes.

El principio de simplicidad o sencillez es aquel que garantiza que las normas fiscales sean fáciles de entender, comprender y aplicar por parte de los contribuyentes. El comercio electrónico es muy complejo y por ello, se deben realizar esfuerzos en simplificar la normativa para que no se convierta en un obstáculo a su desarrollo.

A través del principio de eficiencia se deben minimizar los costes (en dinero y tiempo) de los contribuyentes a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias. En este sentido, se han creado los regímenes especiales interior y exterior a la Unión, o el régimen particular de las ventas a distancia en aras de simplificar los trámites y cumplir con las obligaciones por parte de los contribuyentes. Por otro lado, este principio también debería aplicarse en la administración para gestionar de forma no costosa el impuesto y minimizar los problemas que genere las nuevas tecnologías en su control.

El principio de flexibilidad también tiene que cobrar importancia en los entornos virtuales, pues no se entiende un mundo digital sin que exista una constante evolución en este campo. El principio de flexibilidad debe garantizar que las reglas fiscales sean flexibles y dinámicas pudiéndose adaptar fácilmente a estos cambios tecnológicos sin tener que realizar continuos cambios legislativos.

Cambios en la regulación del comercio electrónico como la aceptación del esquema de gravamen en destino en la totalidad de las operaciones comerciales o la modificación y reescritura de algunos artículos de la LIVA con objetivos meramente reorganizativos en el período 2010 a 2014, responden a un intento de adecuar la legislación a las nuevas tecnologías de forma flexible. Como nota, estos mismos cambios deberían realizarse antes de que aparecieran los problemas; las autoridades fiscales han de prever posibles contrariedades y adelantarse a ellas con dinamicidad.

Por último, el principio de internacionalización debe estar muy presente en la regulación del *e-commerce*. Como hemos dicho durante todo el trabajo, el comercio electrónico desencadena una globalización de las relaciones económicas. Estas

operaciones se desarrollan a nivel internacional, por lo que resulta evidente que la regulación de este tipo de transacciones comerciales responda a un cierto nivel de consenso supranacional.

Como ya hemos explicado con anterioridad, ciertamente estas políticas se han consensuado en organizaciones internacionales como la OCDE y la UE. Estos acuerdos legislativos destacan especialmente en el espacio económico europeo, donde la Comisión Europea ha enfocado políticas hacia una armonización y coordinación fiscal.

5. CONCLUSIONES, LIMITACIONES Y EXTENSIONES DEL TRABAJO

El desarrollo tecnológico de la sociedad de la información ha alterado sin duda la estructura económica y organizativa del conjunto de los estados. El comercio electrónico alberga en su definición tantas posibilidades de relaciones comerciales entre empresarios, particulares y gobiernos que por un lado, consigue acercar a cualquier persona prácticamente todo bien o servicio existente y por otro, facilita el desarrollo de regiones menos favorecidas allí donde exista un equipo informático.

Esta implementación de las nuevas tecnologías en las relaciones comerciales se ha visto reflejada especialmente en el comercio internacional, que si bien antes estas operaciones quedaban reservadas prácticamente a multinacionales y grandes empresarios principalmente por las trabas y dificultades de comunicación e información, con el *e-commerce* se posibilita no sólo a pymes, sino a particulares, intercambiar bienes y servicios en cualquier rincón del planeta. Éste carácter internacional del nuevo comercio exige una armonía legislativa para no incurrir en grandes conflictos y obstáculos tributarios, por lo que en la caso de la UE, la Comisión Europea debe seguir marcando las directrices oportunas de la política fiscal común.

Estas directrices deben seguir buscando la neutralidad y suficiencia de todas las operaciones electrónicas. En el primer aspecto, si bien es cierto que la total implantación de la regla de localización del hecho imponible en el lugar de destino, ha solventado numerosos problemas de neutralidad espacial, así como la eliminación de

ventajas competitivas desleales que soportaban los países comunitarios que no ofrecían ventajas fiscales a multinacionales, quedan muchos pasos que dar aún para poder decir que existe una neutralidad íntegra de las operaciones. En cuanto a la suficiencia, a nuestro juicio, se han llevado a cabo las modificaciones correctas en la legislación.

Por ello, quedan como retos pendientes analizar de nuevo la calificación de las operaciones en la búsqueda de cumplir el principio de neutralidad. Quizás un nuevo tratamiento de las operaciones sería una posible solución. Asimismo, el comercio electrónico internacional puede ser el empujón de muchas pymes (motor esencial en el PIB de muchos países) que les conduzca a un crecimiento exponencial. Por eso, los gobiernos deberían estudiar que la tasa Amazon solo se aplicara sobre multinacionales.

Así pues, el sistema tributario y las nuevas tecnologías deben dar pasos conjuntos para dar respuesta a las grandes cuestiones fiscales que plantea internet y crear una estructura tributaria acorde a los tiempos que corren. El comercio electrónico se encuentra en fase de expansión, y los numerosos cambios y avances tecnológicos que le afecten deben ser ágilmente analizados y tratados con la mayor precaución y cuidado posible, pero sin miedo de mirar al futuro.

En manos de instituciones tales como la OCDE y la UE se encuentra el futuro del comercio electrónico. Su expansión y crecimiento o su asfixia y el freno de su desarrollo dependerán de las políticas que se implementen en los estados con el impulso de estas organizaciones internacionales.

En cuanto a las limitaciones de mi trabajo, la idea inicial del mismo era albergar todas las cuestiones desarrolladas pero en el conjunto de la fiscalidad. En un principio, se planteó el estudiar las repercusiones que generaba el comercio electrónico en su completa tributación, tanto en la imposición directa como en la indirecta, es decir, el esquema primigenio del trabajo de fin de grado era realizar un análisis completo del sistema fiscal en el que se enmarca el *e-commerce*. Obviamente, esa idea se convirtió en un espejismo conforme se iba avanzando en dicho análisis, pues la extensión en torno a cuarenta páginas limitaba mucho el estudio y nos vimos obligados a acotarlo únicamente al Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que, a nuestro juicio, era el más interesante por motivos económicos y fiscales.

Por otro lado, los últimos cambios introducidos en la regulación del comercio electrónico a efectos del IVA entraron en vigor el 1 de enero de 2015. Apenas ha pasado medio año desde estas trascendentales modificaciones, y esto tiene dos limitaciones. En primer lugar, existía al empezar a elaborar este trabajo, muy poca información publicada sobre la nueva regulación de 2015, por lo que al principio fue difícil contrastar informaciones y estudios relacionados. En segundo lugar, no ha pasado el tiempo suficiente para comprobar las repercusiones de la Directiva 2008/8/CE, o también conocida como tasa Amazon, que ha tenido sobre los empresarios. Este tiempo transcurrido es insuficiente para analizar si ha beneficiado a las pequeñas y medianas empresas (como era el objetivo de la directiva) o ha terminado por ahogarlas con este cambio en la tributación en destino y las cargas fiscales indirectas que deben asumir.

Para terminar, queremos añadir lo que serían posibles extensiones a este trabajo de investigación que no se han podido abordar por la limitación de la extensión. El objetivo de investigación principal que debe seguirle a continuación es el estudio de los mecanismos de control tributario. Este campo está estrechamente relacionado con el fraude, elusión y evasión, y son, sin duda, dos puntos que me hubiera gustado incluir en el trabajo.

Por supuesto, una segunda extensión sería la de llevar el análisis que hemos realizado a cada uno de los impuestos que conforman el sistema tributario español. En especial, habría de hacerse un estudio más detallado sobre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y sobre el Impuesto de Sociedades (IS).

En tercer y último lugar, como decíamos en las limitaciones del trabajo, lo suyo sería estudiar, cuando se publiquen datos relacionados, cómo han repercutido las modificaciones del 2015 en las grandes corporaciones y especialmente en las pymes. Con ello, conoceremos si se han conseguido los objetivos perseguidos para los que fue introducida la Ley 28/2014, de 27 de noviembre en el sistema impositivo español. Una posible fuente para recoger estos datos es el Observatorio Nacional de las Telecomunicaciones y de la Sociedad de la Información (ONTSI), pero también el Instituto Nacional de Estadística (INE) o la Oficina Europea de Estadística, más conocida como Eurostat.

6. BIBLIOGRAFÍA

Documentos, artículos e informes.

AFI Guías. (2014): Fiscalidad empresarial 2014

AFI Guías. (2015): Fiscalidad empresarial 2015

Álamo Cerrillo, R. y Lagos Rodríguez, M. G. (2013): “La neutralidad en las operaciones comerciales electrónicas”. *Documentos del Instituto Estudios Fiscales*. Doc. Nº. 1/2013.

Calderón Patier, C. y Cáceres Ruiz, J.I. (2003): “El comercio electrónico y la imposición indirecta en la Unión Europea: el IVA”

Calvo Vérguez, J. (2009): “Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico”. *Documentos del Instituto Estudios Fiscales*. Doc. Nº. 3/09.

Calvo Vérguez, J. (2010): “La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico”. *Crónica Tributaria*. Núm. 135/2010. Páginas 29-86.

CISS Fiscal (2015): “Adiós, au revoir, auf wiedersehen, arrivederci, äddi al IVA sin fronteras”. Actualizado en junio de 2015.

CISS Fiscal (2015): “IVA. Lugar de realización del hecho imponible”. Actualizado en junio de 2015.

CISS Fiscal (2015): “Régimen particular de las ventas a distancia (art. 68.3, 4 y 5 LIVA)”. Actualizado en junio de 2015.

De Lara Pérez, A. (2002): “Un apunte sobre la fiscalidad del comercio electrónico”. *Documentos del Instituto Estudios Fiscales*. Doc. Nº. 10/02.

Delgado García, A.M. (2009): “El IVA en el consumo por vía electrónica”. *Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia política*. Núm. 9. Universitat Oberta de Catalunya.

EFE (2014): “Desde el 1 de enero el IVA del comercio electrónico será del país del comprador”. *ABC. Tecnología*.

Nocete Correa, F.J. (2005): “La fiscalidad internacional del comercio electrónico”. *Documentos del Instituto Estudios Fiscales*. Doc. Nº. 23/05.

Núñez Grañón, M. (2009): “El lugar de realización de las prestaciones de servicios (transposición de la directiva 2008/8/CE a la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido)”. *Crónica Tributaria*. Núm. 133/2009. Páginas 181-214.

Pozzi, S. (2015): “Amazon cambia de táctica fiscal en Europa”. *El País. Economía*.

Secretaría de Estado de Hacienda (2000): “Informe de la comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española”. Resumen actualizado.

Secretaría de Estado de Hacienda (2000): “La fiscalidad y el comercio electrónico: Problemas y Oportunidades”. Extracto del informe de la comisión.

Webgrafía.

Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

<http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio.shtml>

Análisis de las modificaciones introducidas en el IVA por la Ley 28/2014, de reforma de la Ley 37/1992, y de otras modificaciones relativas a este impuesto.

<http://www.fiscal-impuestos.com/analisis-modificaciones-introducidas-iva-ley-28-2014-reforma-ley-37-1992.html#punto8>

Assesment of the application by Member States of European Union VAT provisions with particular relevance to the Mini One Stop Shop (MOSS)
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/instructions_report.pdf

Cuéntica. “Régimen especial de IVA para servicios electrónicos en 2015”.
<https://ayuda.cuentica.com/regimen-especial-iva-servicios-electronicos-2015/>

Observatorio nacional de las telecomunicaciones y de la SI.
<http://www.ontsi.red.es/ontsi/es/indicadores/empresas/comercio-electronico>

Quarton, S. (2015): “Changes to EU VAT legislation: how it impacts wordpress users?”. Post en Wordpress. <http://torquemag.io/changes-eu-vat-legislation-impacts-wordpress-users/>

Regulación del IVA. <http://www.fiscal-impuestos.com/analisis-modificaciones-introducidas-iva-ley-28-2014-reforma-ley-37-1992.html#punto8>

Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido («la Directiva IVA»).

http://europa.eu/legislation_summaries/taxation/131057_es.htm

ANEXOS

ANEXO I

CONCEPTOS DEL LUGAR DE REALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE

El Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 define los conceptos de sede de actividad económica, establecimiento permanente, domicilio y residencia habitual. De lo dispuesto en los artículos 10 a 13 bis cabe señalar lo siguiente:

❖ Al efecto de determinar el lugar de realización de las prestaciones de servicios en operaciones B2B y B2C, el lugar en el que un sujeto pasivo tiene la **sede de su actividad económica** será el lugar en el que se ejercen las funciones de la administración central de la empresa. Para determinar dicho lugar se tendrán en cuenta el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa, el domicilio social y el lugar en el que se reúna la dirección. Si estos criterios no permitan determinar con certeza el lugar en el que radica la sede de la actividad económica, el criterio que prevalecerá es el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales relacionadas con la gestión general de la empresa. Una simple dirección postal no podrá considerarse sede de la actividad económica de un sujeto pasivo.

❖ A efectos de determinar el lugar de realización de las operaciones B2B, se entenderá por **establecimiento permanente** cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento. Como ya antes se señaló, recordemos que el hecho de disponer de un NIF/IVA no será suficiente en cuanto tal para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente, de la misma forma, la mera designación de un

representante fiscal no basta para considerar que el sujeto pasivo de que se trate dispone de una estructura que tiene un grado suficiente de permanencias y cuenta con un personal propio encargado de la gestión de sus actividades económicas, por lo que no es admisible una legislación nacional que asimila la existencia de un representante fiscal a un establecimiento en el interior del país.

❖ Por **domicilio** de una persona física, sea o no empresario o profesional, se entenderá la dirección inscrita en el censo de población o en un registro similar o la dirección indicada por esa persona a las autoridades fiscales, a menos que existan pruebas de que dicha dirección no se ajusta a la realidad.

❖ Por **residencia habitual** de una persona física, sea o no empresario o profesional, se entenderá aquel lugar en que dicha persona física vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales y profesionales. Cuando existan vínculos profesionales en un país diferente del de los vínculos personales, o cuando no existan vínculos profesionales, el lugar de residencia habitual estará determinado por vínculos personales que pongan de manifiesto una estrecha relación entre la persona física y el lugar en que se vive.

ANEXO II

FORMULARIO 034

A través del formulario 034 se declara el inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Las tres primeras hojas se refieren a los formularios del régimen especial interior a la Unión, es decir, el que deben cumplimentar los empresarios y profesionales comunitarios

Las siguientes dos hojas se refieren a los formularios del régimen especial exterior a la Unión, es decir, el que deben cumplimentar los empresarios y profesionales no comunitarios.



Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

ANEXO

Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Pág. 1

Formulario

034

Declaración de inicio o modificación. Régimen de la Unión

1. Causa de la presentación

- ☐ Inicio
☐ Modificación

Espacio reservado para N° justificante

2. Declarante

NIF	Apellidos y Nombre o Razón social		
Denominación comercial			
Incluido en un grupo de entidades		País de la sede en el extranjero si no es una empresa UE	
SI	NO	Cod. País	País
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		

3. Datos de contacto

Correo electrónico			
Página web			
Persona de contacto		Teléfono	
Dirección de contacto:			
Calle	Num.	Bloq./Portal/Escal.	Planta/Puerta
Ciudad	C. Postal (ZIP)	Provincia/Región/Estado	Código País

4. Datos bancarios

IBAN	Banco (BIC)
Titular	

5. Cambio del país de identificación

Código País	Número de identificación en el país anterior (NVA / NOE)	
	NVA	NOE

6. Comunicación de operaciones previas

¿Ha realizado o va a realizar operaciones incluidas en el régimen especial? SI ☐ NO ☐

En caso afirmativo, indique la fecha de comienzo de las operaciones:

034**Declaración de inicio o modificación. Régimen de la Unión****7. Establecimiento permanente en otros países de la UE**

NIVA	Otros códigos identificativos			
Apellidos y Nombre o Razón social				
Calle	Num.	Bloq./Portal/Escal.	Planta/Puerta	Distrito
Ciudad	C. Postal (ZIP)	Provincia/Región/Estado		Código País

NIVA	Otros códigos identificativos			
Apellidos y Nombre o Razón social				
Calle	Num.	Bloq./Portal/Escal.	Planta/Puerta	Distrito
Ciudad	C. Postal (ZIP)	Provincia/Región/Estado		Código País

NIVA	Otros códigos identificativos			
Apellidos y Nombre o Razón social				
Calle	Num.	Bloq./Portal/Escal.	Planta/Puerta	Distrito
Ciudad	C. Postal (ZIP)	Provincia/Región/Estado		Código País

8. Identificación en otros países de la UE como No establecido

Código País	NIVA
-------------	------

Código País	NIVA
-------------	------

Código País	NIVA
-------------	------

9. Inclusión anterior en el régimen especial

Régimen	Código País	NIVA	NOE
---------	-------------	------	-----

Régimen	Código País	NIVA	NOE
---------	-------------	------	-----

Régimen	Código País	NIVA	NOE
---------	-------------	------	-----



Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Formulario

034

Declaración de cese. Régimen de la Unión

1. Causa de la presentación

☐ Cese

Espacio reservado para N° justificante

2. Declarante

NIF

Apellidos y Nombre o Razón social

3. Fecha y motivo de baja

☐ Dejar de prestar los servicios acogidos al régimen especial

☐ Cambio Estado miembro de identificación. Detalle:

☐ Voluntario

☐ Por cese del Establecimiento desde la siguiente fecha: _____

☐ Por traslado de Sede desde la siguiente fecha: _____

Indique su actual NVA en dicho país: _____

☐ Deja de cumplir las condiciones del régimen desde la siguiente fecha: _____

☐ Voluntario



Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Formulario

034

Declaración de inicio o modificación. Régimen exterior a la Unión

1. Causa de la presentación

- ☐ Inicio
☐ Modificación

Capacidad reservada para Nº justificante

2. Declarante

País de la Sede e identificación

Código País

Número identificación fiscal

Identificación en España

NCE (Número Identificativo de IVA de No establecido)

Código identificativo en España

Apellidos y Nombre o Razón social

Denominación comercial

3. Datos de contacto

Correo electrónico

Página web

Persona de contacto

Teléfono

Dirección de contacto:

Calle

Num.

Bloq./Portal/Escal.

Planta/Puerta

Distrito

Ciudad

C. Postal (ZIP)

Provincia/Región/Estado

Código País

4. Datos bancarios

Tipo de cuenta (IBAN / OBAN)

Número de cuenta

Banco (BIC)

Titular

5. Declaración de carecer de identificación a efectos del IVA

☐ Declaro carecer de identificación a efectos del IVA en otro país de la UE

6. Inclusión anterior en el Régimen Especial

Régimen	Código País	NIVA	NCE
Régimen	Código País	NIVA	NCE
Régimen	Código País	NIVA	NCE

7. Comunicación de operaciones previas

¿Ha realizado o va a realizar operaciones incluidas en el régimen especial? SI ☐ NO ☐

En caso afirmativo, indique la fecha de comienzo de las operaciones: _____



Agencia Tributaria

Teléfono: 901 33 55 33
www.agencia tributaria.es

Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Formulario

034

Declaración de cese. Régimen exterior a la Unión

1. Causa de la presentación

☐ Cese

[Espacio reservado para Nº justificante]

2. Declarante

NOE (Número Identificativo de IVA de No Establecido)

Acosidos y Nombre o Razón social

3. Fecha y motivo de baja

☐ Dejar de prestar los servicios acogidos al régimen especial

☐ Cambio de Régimen por nuevo Establecimiento Permanente en Estado Miembro desde la siguiente fecha: _____

NIVA

☐ Voluntario

ANEXO III

MODELO 368

A través del modelo 368 se declara en los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, las operaciones propias a este régimen efectuadas y se autoliquida el total de IVA correspondiente por dichas prestaciones de servicios.

Las tres primeras hojas se refieren al régimen especial interior a la Unión, es decir, que deben cumplimentar los empresarios y profesionales comunitarios.

Las siguientes tres hojas se refieren al régimen especial exterior a la Unión, es decir, el que deben cumplimentar los empresarios y profesionales no comunitarios.



Teléfono: 901 33 55 33
www.agenciatributaria.es

Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.

Pág. 1

ME

Apellido y Nombre o Razón social

Espacio reservado para numeración por código de barras

Ejercicio

Periodo

Cumplimenta las fechas correspondientes al periodo declarado, únicamente si debe presentar más de una declaración del IVA para este trimestre (ver instrucciones).....

Fecha desde

Fecha hasta

☐ Declaración sin actividad☐ Declaración modificativa

Nº de registro en España de la declaración anterior

Código País
EM de consumo

Tipo de NA

Base Imponible (EUR)

Quota IVA (EUR)

Suma total de las cuotas IVA (EUR) desde España

Establecimiento permanente	
Código País:	NVA

Código País

Código País
EM de consumo

Tipo de IVA

Base Imponible (EUR)

Cuota IVA (EUR)

Suma total de las cuotas IVA (EUF) desde los establecimientos permanentes situados en Estados miembros distintos a España.....

Espace réservé pour n° justificatifs

5. Resultado. Importe total correspondiente a las prestaciones de servicios desde el Estado miembro de identificación y desde establecimientos permanentes situados en Estados miembros distintos de España.

[illegible]

6. Resultado de la Declaración

- ☐ Ingreso Total
 - ☐ Ingreso parcial
 - ☐ Sin ingreso

Especio reservado para nº justificante

5. Resultado Declaracion Modificativa

[illegible]

6. Resultado declaración modificativa en el Estado miembro de identificación

• Importe a Ingresar (3 -4) en el Estado miembro de identificación... 1

- ☐ Ingreso total
 - ☐ Ingreso parcial
 - ☐ Sin ingreso

• Importa a reembolsar (3 - 4) R|

- ☐ A recombobulator

Manifiesto que el importe a reembolsar reseñado deseo me sea abonado mediante transferencia bancaria a la cuenta indicada de la que soy titular:

Imports R |

— Código EAN

ES



Agencia Tributaria
Teléfono: 901 33 55 33
www.agencia tributaria.es

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO
Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica.
Autoliquidación

Modelo
368
Pág. 1

Declaración IVA. Régimen exterior a la Unión

1. Declarante

NDE (Número Identificativo de IVA de No Establecido)

Apellido y Nombre o Razón social

Espacio reservado para numeración por código de barras

2. Ejercicio y periodo

Ejercicio

Periodo

Cumplimenta las fechas correspondientes al periodo declarado, únicamente si debe presentar más de una declaración del IVA para este trimestre (ver instrucciones)

Fecha desde

Fecha hasta

☐ Declaración sin actividad

☐ Declaración modificativa

Nº de registro en España de la declaración anterior

3. Prestaciones de servicios desde el Estado miembro de Identificación España

Código País
EM de consumo

Tipo de IVA

Base Imponible (EUR)

Cuota IVA (EUR)

NIE:

Apellidos y nombre o razón o denominación social

Página 2A

Modelo

368

Espacio reservado para nº justificante

4. ResultadoCódigo País
EM de consumoResultado (EUR)
Cuotas NA (EUR)Saldo a ingresar en España
(Suma de cuotas de NA de los distintos Estados miembro de Consumo)**5. Resultado de la Declaración**

- ☐ Ingreso total
☐ Ingreso parcial
☐ Sin ingreso

ANEXO IV

RESOLUCIÓN DE UN CASO PRÁCTICO

A continuación, vamos a plantear y resolver un supuesto práctico donde nos hemos inventado tanto el enunciado como las preguntas para aclarar los conceptos que hemos desarrollado en el trabajo.

ENUNCIADO

La empresa ‘INTERDOCENTIA Inc.’ se encuentra establecida en Miami (EEUU) y dedica su actividad a suministrar *software* diseñado para llevar a cabo enseñanza a distancia a través de internet.

Los potenciales clientes acceden al servicio de descargas *on line* de sus archivos electrónicos a través de su sitio web. Para esta descarga es necesario introducir un nombre de usuario (*user name*) y la correspondiente contraseña (*password*), proceso denominado *login* y que se consigue previa contraprestación monetaria de una suscripción a los servicios de ‘INTERDOCENTIA Inc.’ durante un tiempo determinado. Los precios de facturación dependen de la amplitud y características de los servicios contratados.

En el supuesto de que los usuarios registrados decidan contratar los servicios electrónicos de la compañía deben abonar con carácter previo el importe mediante tarjeta de crédito y cargo en una cuenta corriente del país de residencia del usuario.

Además la empresa proporciona también a quien esté interesado CD-ROM’s para instalarse cursos específicos, que también son solicitados por medio de una ficha de pedido disponible y editable en la web de ‘INTERDOCENTIA Inc.’. Este material es enviado vía postal o mensajería a los adquirentes, ubicados, como es lógico, en diversos países del mundo.

Conocemos que a lo largo del último trimestre del año 2014, ‘INTERDOCENTIA Inc.’ ha realizado la siguientes operaciones con países de la Unión Europea:

-Ha suministrado servicios electrónicos a consumidores finales por las siguientes cuantías (antes de impuestos):

Luxemburgo	25.000 €
España (Península)	40.000 €
Dinamarca	10.000 €

-Ha suministrado servicios electrónicos a una empresa ubicada en Alemania por valor de 10.000€ (antes de impuestos)

-Ha suministrado envíos de CD-ROM's a consumidores finales por las siguientes cuantías (antes de impuestos):

Luxemburgo	80.000 €
España (Península)	40.000 €
España (Canarias)	60.000 €
Dinamarca	45.000 €

-Ha suministrado un envío de CD-ROM's a una empresa ubicada en Italia por valor de 50.000€ (antes de impuestos)

¿Cuáles de las operaciones que realiza la empresa 'INTERDOCENTIA Inc.' se atribuyen a comercio *online* y cuáles a comercio *offline*? ¿Por qué?

¿Cuáles serán las obligaciones tributarias derivadas del IVA comunitario de las operaciones anteriormente señaladas teniendo en cuenta que la empresa ha elegido a España como Estado miembro de identificación?

¿Cuáles serán las obligaciones tributarias derivadas del IVA comunitario de las operaciones anteriormente señaladas si la empresa tuviera, desde el 1 de octubre de 2014, un establecimiento permanente en Madrid (un edificio con almacén y oficinas) desde donde gestionara todo su negocio europeo?

¿Cuáles serán las obligaciones tributarias derivadas del IVA comunitario si las operaciones anteriormente señaladas correspondieran al primer trimestre de 2015, y la empresa hubiera abierto el 1 de enero de este año un establecimiento permanente en Madrid para gestionar todo su negocio europeo?

RESOLUCIÓN

¿Cuáles de las operaciones que realiza la empresa ‘INTERDOCENTIA Inc.’ se atribuyen a comercio *online* y cuáles a comercio *offline*? ¿Por qué?

En primer lugar, las descargas o suministro de software se clasifica como prestaciones de servicios por vía electrónica y por tanto, estas son las operaciones que se atribuyen al comercio *online*. La Comisión Europea considera servicios prestados por vía electrónica a la enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet para funcionar y que no necesite, o apenas necesite, de intervención humana²³.

En segundo lugar, el suministro de CD-ROM's son entregas de bienes en las que se utilizan canales telemáticos para la promoción, venta, y en este caso, el pago del bien, pero la entrega del CD-ROM se lleva a cabo en formato material vía postal o mensajería (canales tradicionales). Esto nos lleva a concluir que, por definición, estas operaciones se atribuyen al comercio *offline*.

²³ Véase el Anexo II de la Directiva 2006/112/CE, artículo 7 y Anexo I del Reglamento (UE) N° 282/2011 modificados por el Reglamento de Ejecución (UE) N° 1042/2013, en el que se describen las actividades que son consideradas prestaciones de servicio por vía electrónica.

¿Cuáles serán las obligaciones tributarias derivadas del IVA comunitario de las operaciones anteriormente señaladas teniendo en cuenta que la empresa ha elegido a España como Estado miembro de identificación??

Para contestar a esta pregunta resolveremos por una parte las obligaciones tributarias que se generan con las operaciones *online* y por otra parte, las obligaciones tributarias que se generan con las operaciones *offline*.

Esta empresa norteamericana, al no decirnos el enunciado nada de que tenga sede de la actividad económica o establecimiento permanente en la Unión Europea, a efectos del IVA, será considerada una empresa **establecida en un país tercero en 2014**.

- Comercio online

Operaciones B2B. Estas operaciones, a fecha de 2014, **tributan en destino** y se produce la inversión del sujeto pasivo, por lo que, en este caso, la empresa alemana será el sujeto pasivo de esta operación e ‘INTERDOCENTIA Inc.’ no origina ninguna obligación fiscal con la Administración alemana.

Operaciones B2C. Estas operaciones, a fecha de 2014, **tributan en destino** y en este caso, la empresa estadounidense se convierte en sujeto pasivo no residente del IVA para todas estas operaciones, aunque no tendrá que declarar y liquidar el IVA en cada Estado en el que opere. Al elegir a España como Estado miembro de identificación, deberá nombrar un representante fiscal (que ha de ser una persona física o jurídica con domicilio en España) para cumplir con las obligaciones fiscales en la Unión Europea.

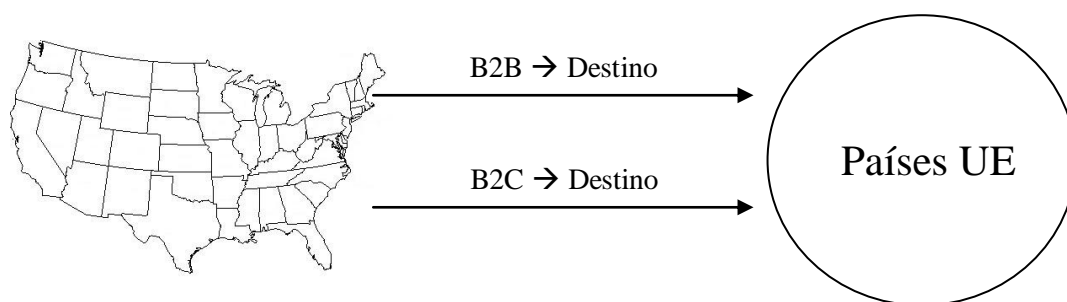
Para ello, debe haber cumplimentado con anterioridad el formulario 034 en el que declara el inicio de operaciones comprendidas en el régimen especial exterior a la Unión en primer lugar. Asimismo, para liquidar todas estas operaciones en países comunitarios del cuarto trimestre del 2014, deberá declararlas en el modelo 368 con sus correspondientes impuestos (los de aplicación en cada estado). De esta forma:

País	Tipo de IVA	Base Imponible	Cuota de IVA
Luxemburgo	15%	25.000 €	3.750 €
España (Península)	21%	40.000 €	8.400 €
Dinamarca	25%	10.000 €	2.500 €

Así pues, ‘INTERDOCENTIA Inc.’ declarará en la Administración Tributaria Española e ingresará un total de 14.650 € a través de su representante legal y con ello, habrá cumplido con sus obligaciones fiscales en la Unión Europea.

Gráficamente:

Sede en Miami (EEUU)



- Comercio offline

En este caso, no hay ninguna diferencia entre las operaciones **B2B** y **B2C**. En ambos casos, estas transacciones comerciales **tributan en destino** y se consideran importaciones. El sujeto pasivo es la persona importadora, es decir, la persona destinataria de los CD-ROMs, por lo que tanto la empresa italiana como los consumidores luxemburgueses, españoles y daneses se convertirán en sujetos pasivos en las correspondientes operaciones, por lo que ‘INTERDOCENTIA Inc.’ no origina ninguna obligación fiscal por estas operaciones de comercio offline.

Indicar también que hay una exención para las importaciones de bienes de escaso valor, regulado en el artículo 34 de la Ley del IVA y que hace referencia a aquellas importaciones que no excedan de 22 euros. Igualmente, el artículo 36 de la misma Ley señala que existe otra exención para pequeños envíos entre particulares y en este caso, el límite se fija en 45 euros.

¿Cuáles serán las obligaciones tributarias derivadas del IVA comunitario de las operaciones anteriormente señaladas si la empresa tuviera, desde el 1 de octubre de 2014, un establecimiento permanente en Madrid (un edificio con almacén y oficinas) desde donde gestionara todo su negocio europeo?

Para contestar a esta pregunta resolveremos por una parte las obligaciones tributarias que se generan con las operaciones *online* y por otra parte, las obligaciones tributarias que se generan con las operaciones *offline*.

En este caso, como ‘INTERDOCENTIA Inc.’ tiene un establecimiento permanente en Madrid desde donde gestiona todo su negocio europeo, a efectos del IVA, se considerará que la empresa está **establecida en un país miembro en 2014**, en concreto, establecida en España.

- Comercio online

Operaciones B2B. Estas operaciones, a fecha de 2014, **tributan en destino** y se produce la inversión del sujeto pasivo, por lo que, en este caso, nuevamente será la empresa alemana el sujeto pasivo de esta operación e ‘INTERDOCENTIA Inc.’ no origina ninguna obligación fiscal con la Administración alemana, aunque es cierto que ahora esté realizando una operación intracomunitaria.

Operaciones B2C. Estas operaciones, a fecha de 2014, **tributan en origen** por tratarse de prestaciones de servicios por vía electrónica siendo el destinatario un consumidor residente en otro estado miembro. En este caso, solamente originará obligaciones fiscales con España, y tributarán en el mismo todas las transacciones que realice en Europa aplicando el 21% de tipo impositivo y siempre y cuando se utilice el establecimiento permanente en España para gestionar dichas operaciones intracomunitarias. De este modo, ‘INTERDOCENTIA Inc.’ tendrá que declarar y liquidar en la administración española las siguientes operaciones:

País	Tipo de IVA	Base Imponible	Cuota de IVA
Luxemburgo	21%	25.000 €	5.250 €
España (Península)	21%	40.000 €	8.400 €
Dinamarca	21%	10.000 €	2.100 €

Al tributar en origen, si la elección de abrir un establecimiento permanente en Europa la hubiera llevado a cabo únicamente por razones fiscales, ‘INTERDOCENTIA Inc.’ habría elegido Luxemburgo ya que allí, las mismas operaciones tributarían al 15%. Pero existen otras muchas razones de mayor peso económico en la elección del país para la apertura de un establecimiento permanente (en este caso Madrid) como son el acceso a los mercados, regulación laboral, temas logísticos, expansión de mercados sin explotar, comunicaciones, precio del m², cualificación del personal, clima laboral, etc.

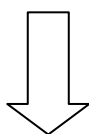
Así pues, la empresa norteamericana con establecimiento permanente en España deberá declarar en la Administración Tributaria Española e ingresar un total de 15.750 € y con ello, habrá puesto fin a sus obligaciones fiscales.

Gráficamente:

Sede en Miami (EEUU)



(Actúa como empresa comunitaria)



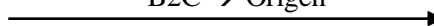
Establecimiento permanente
en España (UE)



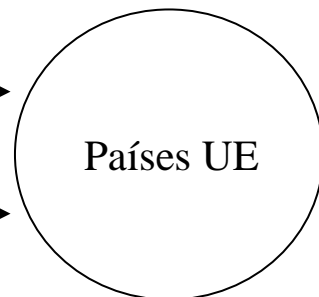
B2B → Destino



B2C → Origen



Países UE



- Comercio offline

Para estudiar las obligaciones tributarias que generará ‘INTERDOCENTIA Inc.’ al realizar las operaciones de comercio offline en Europa, en este caso en el que la empresa norteamericana actúa como una empresa comunitaria establecida en España al tener un establecimiento permanente en Madrid, sí que deberemos diferenciar las operaciones B2B de las de B2C.

Operaciones B2B. Estas transacciones comerciales **tributan en destino** y son más conocidas por el nombre de Adquisiciones intracomunitarias de bienes. En este caso, la empresa italiana (quien recibe los CD-ROMs) será el sujeto pasivo de estas operaciones y será quien originará obligaciones fiscales con la administración italiana, por tanto, a efectos del IVA, ‘INTERDOCENTIA Inc.’ no generará ninguna obligación fiscal derivada de las operaciones de comercio offline B2B.

Operaciones B2C. Este tipo de operaciones **tributarán en origen o destino** según el régimen particular de ventas a distancia que se aplica sobre las mismas pero la empresa americana será siempre sujeto pasivo tribute en origen o tribute en destino. Para conocer la solución se debe hacer el análisis país por país porque dependiendo del volumen de ventas que haya tenido en cada uno, tributará en un lugar u otro. De momento, las características que hemos definido en la teoría para poder adherirse a este régimen son cumplidas en estas operaciones, por lo que habrá que fijarse ahora si se sobrepasa el límite. En principio, al no decirnos nada el enunciado, suponemos que no se realizaron operaciones de este tipo en el año 2013, por lo que de acuerdo a los límites fijados para cada país las operaciones tributarán de la siguiente forma:

País	Límite	Tributación España	Tributación destino
Luxemburgo	100.000 €	80.000 €	0 €
España (Península)	Se trata de una operación interior (Establecimiento permanente)		
España (Canarias)	35.000 €	35.000 €	25.000€
Dinamarca	35.000 €	35.000 €	10.000 €

Así pues, estas son las cantidades que debería liquidar en cada Estado, derivadas de las obligaciones fiscales que ha generado al vender los CD-ROMs a los distintos consumidores finales de estos territorios.

De todos modos, recordemos que, el régimen particular de las ventas a distancia es optativo y en el caso de no querer tributar conforme a este régimen, ‘INTERDOCENTIA Inc.’ puede elegir tributar íntegramente en los países de destino por todas las operaciones comerciales que ha llevado a cabo con los particulares en dichos territorios. En ese caso, España no obtendría ninguna recaudación por este tipo de transacciones.

¿Cuáles serán las obligaciones tributarias derivadas del IVA comunitario si las operaciones anteriormente señaladas correspondieran al primer trimestre de 2015, y la empresa hubiera abierto el 1 de enero de este año un establecimiento permanente en Madrid para gestionar todo su negocio europeo?

Una vez más, resolveremos por una parte las obligaciones tributarias que se generan con las operaciones *online* y por otra parte, las obligaciones tributarias que se generan con las operaciones *offline* para contestar a esta pregunta.

En este caso, como ‘INTERDOCENTIA Inc.’ tiene un establecimiento permanente en Madrid desde donde gestiona todo su negocio europeo, a efectos del IVA, se considerará que la empresa está **establecida en un país miembro en 2015**, en concreto, establecida en España.

- Comercio online

Operaciones B2B. Estas operaciones, a fecha de 2015, **tributan en destino** y se produce la inversión del sujeto pasivo, por lo que, en este caso, nuevamente será la empresa alemana el sujeto pasivo de esta operación e ‘INTERDOCENTIA Inc.’ no origina ninguna obligación fiscal con la Administración alemana.

Operaciones B2C. Con la entrada en vigor de la Ley 28/2014 el 1 de enero de 2015, estas operaciones se asemejan mucho a las planteadas en la segunda cuestión. Estas operaciones **tributan en destino** e ‘INTERDOCENTIA Inc.’ se convierte en sujeto pasivo no residente del IVA para todas estas operaciones, aunque no tendrá que declarar y liquidar el IVA en cada Estado en el que opere. Al tener el establecimiento permanente en España, y por tanto ser éste el país de identificación para la empresa norteamericana, podrá cumplir todas estas obligaciones en la Mini Ventanilla Única.

Para poner fin a las obligaciones fiscales originadas en Luxemburgo, España y Dinamarca, debe haber cumplimentado con anterioridad el formulario 034 en el que declara el inicio de operaciones comprendidas en el régimen especial interior a la Unión en primer lugar. Asimismo, para liquidar todas estas operaciones en países comunitarios deberá declararlas en el modelo 368 con sus correspondientes impuestos (los de aplicación en cada estado). De esta forma:

País	Tipo de IVA	Base Imponible	Cuota de IVA
Luxemburgo	15%	25.000 €	3.750 €
España (Península)	21%	40.000 €	8.400 €
Dinamarca	25%	10.000 €	2.500 €

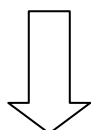
Así pues, ‘INTERDOCENTIA Inc.’ declarará en la Administración Tributaria Española e ingresará un total de 14.650 € para cumplir con sus obligaciones fiscales en toda la Unión Europea. Luego será el Estado miembro quien deba repartir lo proporcional de lo recaudado a cada país afecto.

Gráficamente:

Sede en Miami (EEUU)



(Actúa como empresa comunitaria)



Establecimiento permanente
en España (UE)



B2B → Destino

B2C → Destino

Países UE

- Comercio offline

Este supuesto es idéntico al anterior y se obtiene la misma respuesta. Nada varía en la regulación del comercio electrónico offline o lo que es lo mismo, respecto a la identificación y localización del sujeto pasivo, así como respecto al lugar de realización del hecho imponible en las entregas de bienes a distancia no cambia la legislación de 2014 a 2015.

