



Documento de trabajo
SEMINARIO PERMANENTE DE CIENCIAS SOCIALES

**ADAPTACIÓN DEL IVA A LAS TRANSACCIONES COMERCIALES
ELECTRÓNICAS**

Raquel Álamo Cerrillo y M^a Gabriela Lagos Rodríguez

SPCS Documento de trabajo 2012/7
<http://www.uclm.es/CU/csociales/DocumentosTrabajo>

© de los textos: sus autores.

© de la edición: Facultad de Ciencias Sociales de Cuenca.

Autores:

Raquel Álamo Cerrillo

Raquel.Alamo@uclm.es

M^a Gabriela Lagos Rodríguez

Gabriela.Lagos@uclm.es

Edita:

Facultad de Ciencias Sociales de Cuenca

Seminario Permanente de Ciencias Sociales

Codirectora: Silvia Valmaña Ochaita

Codirectora: Pilar Domínguez Martínez

Secretaria: María Cordente Rodríguez

Avda. de los Alfares, 44

16.071-CUENCA

Teléfono (+34) 902 204 100

Fax (+34) 902 204 130

<http://www.uclm.es/CU/csociales/DocumentosTrabajo>

I.S.S.N.: 1887-3464 (ed. CD-ROM) 1988-1118 (ed. en línea)

D.L.: CU-532-2005

Impreso en España – Printed in Spain.

ADAPTACIÓN DEL IVA A LAS TRANSACCIONES COMERCIALES ELECTRÓNICAS

Raquel Álamo¹ y M^a Gabriela Lagos

Universidad de Castilla-La Mancha

RESUMEN

El comercio electrónico ha dado lugar a una nueva manera de realizar transacciones comerciales, lo que ha provocado que la normativa fiscal vigente para el comercio tradicional haya tenido que ser objeto de adaptación ante la nueva realidad comercial. En el ámbito de la fiscalidad indirecta, el impuesto principal a tener en cuenta es el IVA, pues al mismo están sujetas todas las transacciones comerciales, con independencia de que se trate de operaciones electrónicas o tradicionales. Las mayores modificaciones se han realizado en el ámbito de la Unión Europea, siempre con el objetivo de que sean de aplicación los principios de neutralidad y suficiencia.

Palabras clave: comercio electrónico, impuestos, IVA

Indicadores: JEL: H20, H21

¹ Raquel.Alamo@uclm.es

ABSTRACT

The electronic commerce has given place to a new way of realizing commercial transactions, which it has provoked that the fiscal in force regulation for the traditional trade has had to be an object of adjustment before the new commercial reality. In the area of the indirect tax system, the principal tax to bearing in mind is the VAT, since to the same one all the commercial transactions are subject, with independence of which it is a question of electronic or traditional operations. The major modifications have been realized in the area of the European Union, always with the aim that they are of application the beginning of neutrality and sufficiency.

Keywords: Electronic commerce, taxes, VAT

JEL Codes: H20, H21

1. INTRODUCCIÓN

Las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), y más concretamente los ordenadores y la red de Internet, han supuesto el comienzo de la venta a través de sistemas electrónicos, ésta situación ha dado lugar a una revolución en la forma de realizar las compras y ventas, pues las mismas se pueden llevar cabo sin necesidad de desplazamientos, lo que reduce el tiempo de espera así como el precio del bien o servicio que se desea adquirir, a esta nueva forma de realizar transacciones comerciales es a lo que se ha denominado comercio electrónico².

El comercio electrónico no es sinónimo de compra electrónica, es decir, no se limita a las compras que se efectúan a través de medios electrónicos. El concepto de comercio electrónico abarca todas las actividades de comercialización propias de los mercados tradicionales (publicidad, búsqueda de información sobre productos, servicios y proveedores, pago electrónico, servicios post venta,...). A pesar de ello, no existe una definición única de comercio electrónico, y no se trata este de un asunto trivial, ya que en función de la definición que se utilice se hace referencia a una realidad económica o a otra distinta.

Además, ninguna de las definiciones proporcionadas por las instituciones internacionales concreta de forma clara el concepto de comercio electrónico, lo que sí parece claro es que todas ellas transmiten la necesaria utilización de medios electrónicos como requisito primordial, por tanto, se estaría teniendo en cuenta tanto la transmisión directa de los productos o servicios a través de la red –comercio electrónico directo-, como la entrega en soporte físico de los mismos en la residencia de los consumidores – comercio electrónico indirecto-. Se puede pensar en la compra de un libro en una librería virtual, el cliente va a poder optar por la descarga del libro en su ordenador personal o por la entrega en su domicilio, y en ambos casos se trataría de comercio electrónico³.

² Los orígenes del comercio electrónico, tal y como lo conocemos en la actualidad están en el sistema EDI (Intercambio Electrónico de Datos), que comprende el intercambio de información comercial entre ordenadores conectados entre sí bajo una misma red, es decir, una intranet o red privada.

³ No se puede considerar como comercio electrónico aquellas operaciones cerradas a través de teléfono o fax, ya que estos no son elementos de la sociedad de la información.

Por tanto, podemos deducir que el comercio electrónico no consiste únicamente en la venta de productos intangibles o digitalizables que se transfieren de forma exclusiva a través de la red, si no que abarca la compra-venta de todos los productos tradicionales. Incluye, por lo tanto, todas las actividades, anteriores y posteriores, relacionadas con la comercialización de productos y servicios.

El comercio electrónico no es simplemente una nueva tecnología, es un nuevo mercado y una nueva estrategia, de forma que las empresas tienen ahora la oportunidad de crear un mayor valor añadido a sus productos y servicios, explotando las oportunidades que la red les proporciona, como es, mayor información sobre sus productos y servicios, ventas a todos los lugares del mundo y en cualquier momento, reducción de los costes, trato más personalizado a los clientes,...

En cualquiera de sus modalidades, el comercio electrónico pone de manifiesto una capacidad económica, y por ello ha de ser sometido a gravamen, pero nos encontramos con la dificultad de que esta nueva manera de llevar a cabo las transacciones comerciales, en determinadas ocasiones, no se enmarca dentro de los sistemas fiscales existentes en los distintos Estados. Estos problemas surgen como consecuencia de que los sistemas tributarios modernos fueron desarrollados con posterioridad a la Segunda Guerra Mundial, cuando las empresas focalizaban su actividad en la industria y la riqueza circulaba de país en país en la forma de bienes físicos pero en pequeños volúmenes.

Es el comercio electrónico directo el que presenta un mayor número de dificultades para ajustarse al marco fiscal vigente, debido a que los bienes y servicios digitalizables poseen la cualidad de poder ser producidos, distribuidos, consumidos o utilizados en cualquier lugar del mundo, sin que su movimiento pueda ser controlado por autoridad gubernamental alguna. Lo único observable son flujos de información digitalizada. Al problema de la difícil identificación tanto del comprador como del vendedor, no siempre localizados en el mismo Estado, hay que añadir la dificultad de determinar a qué tributos están obligados los sujetos que intervienen en la transacción, así como el país que tiene la jurisdicción. Este último problema afecta tanto al comercio electrónico directo como al indirecto. Todo esto, favorece la evasión fiscal, ya que como consecuencia de la globalización de Internet y de que el comercio electrónico no afecta de forma exclusiva a un país, se puede acceder a cualquier tienda que cuente con una

página Web, por muy distante que se encuentre del país de residencia y realizar la compra y posterior descarga del producto que se desea adquirir, de forma inmediata, en cualquier momento, y sin la necesidad de ajustarse a un horario comercial.

Para evitar estos problemas, los Estados tendrán que desarrollar medidas eficaces para protegerse ante las posibles situaciones de elusión, a la vez que buscar soluciones a la problemática fiscal que presenta el comercio electrónico. La solución puede llegar a través de políticas fiscales diseñadas específicamente para el comercio electrónico, basadas en la cooperación internacional y en un intenso intercambio de información.

A lo largo del presente trabajo, nos vamos a centrar en la adaptación que se ha realizado en el ámbito de la Unión Europea en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que el comercio electrónico ha dado lugar a modificaciones de las reglas generales que se aplican al comercio tradicional. El mencionado impuesto indirecto afecta a ambas modalidades de comercio, pues todas las transacciones comerciales que se realicen en la Unión están sujetas al mismo, independientemente de la modalidad de comercio de la que se trate.

El trabajo, por tanto, se centra en la imposición indirecta y en el comercio electrónico, señalando los principales problemas que presenta la nueva modalidad comercial e indicando las distintas soluciones que se han dado en la Unión Europea. Asimismo, en el último aparato se exponen las principales conclusiones que se obtienen de la elaboración del presente trabajo.

2. IMPLICACIONES FISCALES EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA: IVA

El tributo indirecto principal a tener en cuenta en el ámbito de las transacciones comerciales electrónicas es el Impuesto sobre el Valor Añadido. Las principales áreas de trabajo en la fiscalidad indirecta y el comercio electrónico son: las reglas de localización del hecho imponible y la calificación de las operaciones, a las que se pueden sumar la diversidad de tipos impositivos existentes en las distintas jurisdicciones.

2.1. Calificación de las operaciones

El carácter dual de este impuesto, distinguiendo entre entregas de bienes y prestaciones de servicios, ha sido uno de los principales problemas a los que se han tendido que enfrentar las autoridades competentes, debido a que la legislación comunitaria en materia de IVA⁴, distingue entre dos tipos de hechos imponibles, que se diferencian entre sí por la existencia o no de un elemento físico o material que constituya el objeto de la operación. Se entenderá por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Mientras que se considerará prestaciones de servicios todas las operaciones que no obtengan la consideración de entrega de bienes, lo que supone una delimitación negativa.

La configuración dual del régimen del IVA marca la importancia de la calificación previa de las operaciones que se desarrollan a través del comercio electrónico, ya que como consecuencia de la desmaterialización de los bienes surgen ciertas incongruencias en la distinción de entrega de bienes y prestación de servicios. Es el caso, por ejemplo, de la compra de un CD en un establecimiento físico, aquí no cabe duda de que se trata de una entrega de bienes, ya que tiene lugar una transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal, existiendo el problema en la calificación de la operación cuando el mismo CD se suministra a través de la red, situación que se produce en aquellas transacciones comerciales que se realizan mediante comercio electrónico directo, es decir, el bien es transmitido de forma íntegra a través de Internet.

La calificación de las operaciones en el comercio electrónico indirecto, en el régimen del IVA, no presenta problemas significativos, al encontrarnos ante una modalidad más de contratación a distancia, no añadiendo ningún aspecto relevante a efectos del impuesto. Sin embargo, el comercio electrónico directo es la modalidad que si presenta dificultades a la hora de determinar el tipo de operación de que se trata, como consecuencia de que el IVA prevé un régimen jurídico distinto para entregas de bienes y prestaciones de servicios, válidos en el momento en el que el tributo fue diseñado, pero que en la actualidad resulta poco operativo, sobre todo a raíz de la

⁴ Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977., en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.

utilización de los medios electrónicos en el comercio, lo que ha supuesto un mayor número de operaciones internacionales y de ventas a distancia⁵.

La postura de la Comisión Europea, establece como criterio que las operaciones de comercio electrónico indirecto constituyen una entrega de bienes, mientras que las de comercio electrónico directo se califican de prestación de servicios, en base al soporte físico. Por tanto, nos podemos encontrar con productos que adquiridos en un comercio tradicional son calificados como entregas de bienes y si los adquirimos digitalizados a través de la red, se califican como prestación de servicios.

Desde nuestro modo de ver, el tratamiento fiscal ha de ser el mismo para los productos que tienen un soporte físico y que a su vez pueden ser digitalizados, tanto si es considerado como una entrega de bienes -entrega del soporte físico- o una prestación de servicios. Si esto no ocurriera así, no se estaría aplicando el principio de neutralidad. Dicha discriminación podría salvaguardarse, estableciéndose que el tipo impositivo aplicable sea el que resulte de la naturaleza del bien o servicio correspondiente, con independencia del medio utilizado en la realización de la operación⁶.

Las operaciones realizadas a través de la red, al producirse incongruencias en la distinción entre entrega de bienes y prestación de servicios, amplían las opciones de evasión de impuestos, pudiendo vender productos en concepto de prestación de servicios y viceversa en función de la opción que resulte más ventajosa⁷.

2.2. Lugar de realización del hecho imponible

Otro problema vinculado a la aplicación del IVA es el del lugar de realización de las operaciones, la regla general para determinar el lugar de realización del hecho imponible varía según se trate de entrega de bienes y prestación de servicios, en el

⁵ MARTOS, J.J. (2006): *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Valencia, Tirant Lo Blanch, pág. 138.

⁶ MINISTERIO DE HACIENDA (2000): *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, IEF. Secretaría del Estado de Hacienda, Madrid, pág. 475.

⁷ HORTALA I VALLVE, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P. (2000): *La fiscalidad del comercio electrónico*, Valencia, CISS Praxis Profesional, pág. 127.

primer caso la regla a seguir es la tributación en destino, mientras que para la prestación de servicios se sigue el principio de tributación en origen.

La Sexta Directiva fue el primer documento en establecer reglas especiales que sustituirían a la regla general para determinados servicios, utilizando puntos de conexión diferentes, representativos del lugar de consumo, que hacían más acorde las reglas de localización con el objeto del tributo. Y la misma se ha tenido que ir adaptando a la aparición de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, en concreto al comercio electrónico, con el objetivo de mejorar el crecimiento del mismo de la forma más correcta, preservando la funcionalidad del marco normativo vigente⁸.

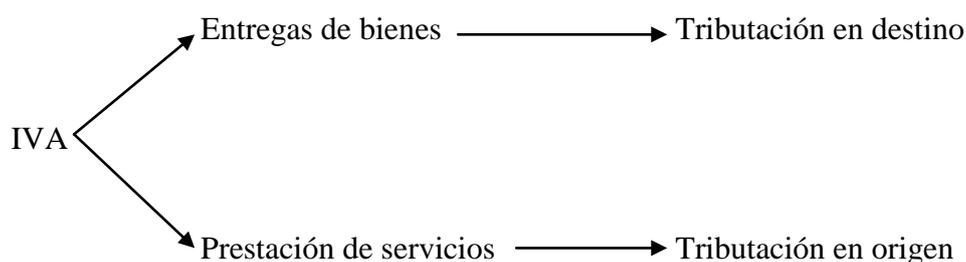
En el ámbito del comercio electrónico, surgen importantes discrepancias al encontrarnos con operaciones que en el comercio tradicional son calificadas de entregas de bienes mientras que cuando el mismo bien es adquirido de forma íntegra a través de la Red, en formato digital –intangible- se califica de prestación de servicios. Por ello, la Unión Europea ha establecido que las operaciones comerciales electrónicas calificadas como prestación de servicios tendrán una tributación en destino, de la misma manera que ocurre con las entregas de bienes.

Por tanto, las operaciones comerciales electrónicas calificadas como prestación de servicios no tributarán según la regla general, tributación en origen, sino que estarán sujetos a imposición en el lugar en el que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o su residencia habitual. Estableciendo un régimen similar al de la entrega de bienes con las importaciones y las exportaciones, los servicios que se presten dentro de la Comunidad estarán sometidos al IVA independientemente de que la empresa que los preste sea residente o no. Mientras que si los servicios son prestados por empresas o profesionales comunitarios, pero el consumo de los mismos se realiza fuera de la Comunidad, no tendrá que someterse al impuesto. Por ejemplo, si un empresario norteamericano realiza un determinado servicio a un empresario español, la operación está sujeta a la legislación española. Si el servicio se presta de forma inversa, es decir, del empresario español al norteamericano, no habrá IVA.

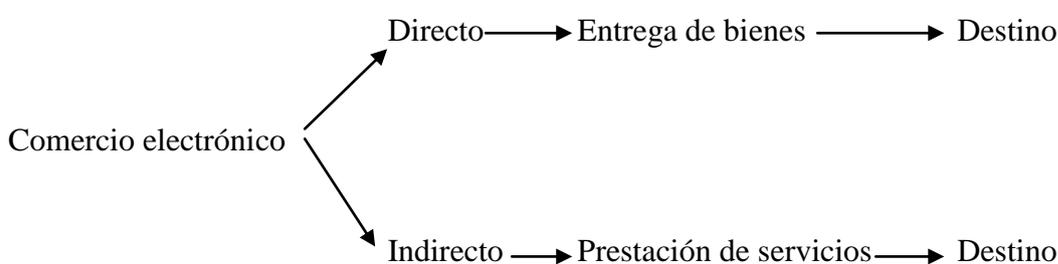
⁸ HARGITAI, C. (2001): “Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community”, The Jean Monnet Working Papers.

<http://centers.law.nyu.edu/jeanmonnet/papers/01/013301.html>

FIGURA 1: adaptación del IVA a las transacciones comerciales electrónicas



¿Tributación de las operaciones comerciales desarrolladas mediante comercio electrónico?



Fuente: Elaboración propia.

Las modificaciones realizadas en relación con el lugar de tributación de las operaciones de comercio electrónico, se realizan con la finalidad de garantizar la imposición en la Comunidad Europea, de los servicios de telecomunicaciones cuando fueran consumidos por clientes establecidos en la misma. Hasta la entrada en vigor de esta directiva los operadores de telecomunicaciones establecidos en la Comunidad, se encontraban en clara desventaja con los no establecidos, ya que los establecidos tenían que hacer frente a las obligaciones tributarias, con la tributación en origen, independientemente si prestaban sus servicios en el interior de la Comunidad o a territorios terceros, e incluso hacer frente a otras obligaciones tributarias en los territorios donde finalmente el servicio era prestado. Mientras que las empresas que operaban desde países terceros, prestaban sus servicios en el territorio de la Comunidad,

sin tener que tributar por IVA⁹. Lo cual, también suponía para las Administraciones Tributarias una pérdida de recaudación.

Las nuevas directivas, desarrolladas por la Comunidad Europea, pretenden establecer para las operaciones comerciales electrónicas un régimen similar al de la entrega de bienes con las importaciones y las exportaciones, es decir, los servicios que se presten dentro de la Comunidad estarán sometidos al IVA independientemente de que la empresa que los preste sea residente o no. Mientras que si los servicios son prestados por empresas o profesionales comunitarios, pero el consumo de los mismos se realiza fuera de la Comunidad, no tendrá que someterse al impuesto.

Con esta medida se pretende facilitar la competitividad de los empresarios comunitarios, al encontrarse en la misma situación fiscal que los no europeos, ya que se grava todo el consumo empresarial que de los servicios de telecomunicaciones se efectúa en la Comunidad Europea, y no se grava el que se hace fuera de la misma, aunque lo presten empresarios europeos. Así como evitar la pérdida de recaudación, como consecuencia de solicitar servicios a empresas no comunitarias, principalmente por consumidores finales que no tienen derecho a deducción.

De la misma manera, se produce una simplificación de las operaciones, ya que no es necesario que el empresario extranjero, comunitario o no, realice un ingreso en la Hacienda Pública del país donde realiza la prestación del servicio. Al igual que facilita la recuperación del impuesto por parte del destinatario del servicio, vía deducciones. Facilita también el control de estas operaciones por parte de la Administración Tributaria nacional al ser más fácil comprobar al sujeto pasivo¹⁰.

El otro punto a tener en cuenta en la fiscalidad de las transacciones comerciales electrónicas es aquel en el que se trata aquellas calificadas como entregas de bienes, ya que presentan una menor dificultad a la hora de aplicar la normativa del IVA a las

⁹ BASU, S (2001): "Taxation of Electronic Commerce", *The Journal of Information, Law and Technology*.

http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_2/basu1/ Consultado el 30 de septiembre de 2011.

¹⁰ HARGITAI, C. (2001): "Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community", *The Jean Monnet Working Papers*.

<http://centers.law.nyu.edu/jeanmonnet/papers/01/013301.html> Consultado el 20 de diciembre de 2009.

mismas, pero es necesario señalar que cuando el bien material no sea adquirido por un empresario o profesional, se aplica el régimen de ventas a distancias¹¹.

Si el bien material objeto de la compraventa procede de un país no perteneciente a la Unión Europea, su introducción en un Estado miembro es considerada una importación, y por tanto estará sujeta al IVA. Estarán exentas del impuesto las importaciones cuyo valor global no exceda de 22 euros.

TABLA 1: Límites establecidos en los diferentes estados miembros para que sea de aplicación el régimen de ventas a distancia

ESTADO	LÍMITE MONEDA NACIONAL	LÍMITE EN EUROS
ALEMANIA	-	100.000€
AUSTRIA	-	100.000€
BÉLGICA	-	35.000€
CHIPRE	20.000 CYP	Equivalente a 34.220€
DINAMARCA	280.000 DKK	Equivalente a 37.528€
ESLOVENIA	-	35.000€
ESTONIA	550.000 EEK	Equivalente a 35.151€
FINLANDIA	-	35.000€
FRANCIA	-	100.000€
GRECIA	-	35.000€
IRLANDA	-	35.000€
ITALIA	-	27.889€
LETONIA	24.999LVL	Equivalente a 36.952€
LITUANIA	125.00LTL	Equivalente a 36.952€
LUXEMBURGO	-	100.000€
MALTA	-	35.000€

¹¹ Para ello es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que el transporte de los bienes sea efectuado por el vendedor o por su cuenta.
2. Que los destinatarios sean personas que no estén sujetas al impuesto¹¹ o bien no tengan la consideración de sujeto pasivo.
3. Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los que se indican a continuación:
 - Medios de transporte nuevos.
 - Bienes objeto de instalación o montaje.
 - Bienes cuyas entregas hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio del transporte.
4. Que el importe total, excluido el Impuesto, de las entregas efectuadas por el empresario o profesional desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, con los requisitos anteriores, haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 35.000 euros, para España.

PAÍSES BAJOS	-	100.000€
POLONIA	-	35.000€
PORTUGAL	-	31.424€
REINO UNIDO	70.000 GBP	Equivalente a 109.598€
REPÚBLICA CHECA	-	35.000€
REPÚBLICA ESLOVACA	-	35.000€
SUECIA	320.000 SEK	Equivalente a 35.809€

Fuente: GASCÓN ORIVE, A. (2005): *El IVA y el comercio internacional*, Madrid, Difusa, pág. 56 y

57.

En la siguiente tabla podemos ver de forma esquemática el lugar de tributación de las operaciones calificadas como entregas de bienes en el comercio electrónico, pudiendo decir que el criterio general establecido es que si la operación es entre empresas se sigue el criterio de tributación en destino, mientras que si el adquirente es una persona física tributa en origen.

TABLA 2: Lugar de tributación de las entregas de bienes en el comercio electrónico

ENTREGAS DE BIENES POR EMPRESAS COMUNITARIAS	A EMPRESAS	COMUNITARIAS	EN DESTINO
		NO COMUNITARIAS	EN DESTINO
	A PARTICULARES	COMUNITARIOS	EN ORIGEN
		NO COMUNITARIOS	EN ORIGEN
ENTREGAS DE BIENES POR EMPRESAS NO COMUNITARIAS	A EMPRESAS	COMUNITARIAS	EN DESTINO
		NO COMUNITARIAS	NO SUJECCIÓN
	A PARTICULARES	COMUNITARIOS	EN ORIGEN
		NO COMUNITARIOS	NO SUJECCIÓN

Fuente: Elaboración propia.

Con la nueva normativa las ventas intracomunitarias a particulares quedarán sometidas al régimen de ventas a distancia, ya que la regla especial establecida en la Sexta Directiva en el artículo 9.2.e), que atiende al lugar donde se encuentre establecido el destinatario y que, en caso de sujeción, provoca la inversión del sujeto pasivo, no alcanza a aquellas prestaciones intracomunitarias en las que el destinatario es un

particular, que seguirán rigiéndose por la regla general, el lugar del establecimiento del prestador, es decir, tributación en origen. Para ello, se añadió el artículo 9.4 a la Sexta Directiva, y se instaba a los Estados miembros a la aplicación del artículo 9.3.b) de la misma, de forma que cuando el destinatario establecido en la Comunidad no tuviese la condición de sujeto pasivo, la operación quedaría localizada en el territorio interior de algún Estado miembro, siempre que la utilización y la explotación efectivas del servicio se llevase a cabo en aquel¹².

2.3. El anonimato y tipos impositivos

El comercio electrónico permite que compradores y vendedores lleven a cabo las distintas transacciones comerciales sin la necesidad de establecer ningún tipo de presencia física, por lo que el anonimato es algo habitual en todas las operaciones que se desarrollan por este medio. Si a esta situación añadimos que un gran número de las transacciones comerciales que tienen lugar son de ámbito internacional, nos encontramos con que es muy difícil identificar a los sujetos implicados en las mismas.

Las mayores dificultades a la hora de establecer en un Estado concreto a un determinado sujeto se presentan con mayor fuerza en el comercio electrónico directo, puesto que en el comercio electrónico indirecto el individuo que realiza la compra ha de recibir el bien en un punto físico establecido en el momento de la compra. Mientras que las personas físicas o jurídicas que se encuentran detrás de las operaciones comerciales electrónicas encuentran en el anonimato y en las transacciones comerciales electrónicas una posibilidad para deslocalizarse, en busca de una jurisdicción más favorable. Ya que lógicamente, las empresas que prestan sus servicios a través de la red, necesitan establecerse en un punto geográfico concreto, pero si los bienes y servicios que van a ofertar se van a transmitir de forma íntegra por la misma, les va a ser indiferente una ubicación u otra, prefiriendo aquella en la que obtengan un mayor número de ventajas.

¹² MARTOS, J.J. (2006): *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Valencia, Tirant Lo Blanch, pág. 163.

Una posible solución al problema del anonimato en la red, es establecer la obligación de utilizar elementos de identificación seguros, como pueden ser las firmas electrónicas¹³, con ellas se soluciona el problema del anonimato de los compradores. La firma electrónica es una herramienta fundamental para la mejora de la seguridad de la información y la generación de confianza, dado que permite efectuar una comprobación de la identidad de origen y de la integridad de los mensajes intercambiados en Internet.

La implantación de firmas electrónicas, por otro lado, también podría suponer un freno al crecimiento del comercio electrónico. Ya que supondría unos elevados costes para las empresas y estados, y además necesitaría un consenso mundial, para que ninguna empresa se encontrara en desventaja. Ya que si la firma electrónica fuera obligatoria en un Estado determinado o en un área económica concreta, mientras que en otros lugares no se exigiera tal requisito, las empresas con mayores obligaciones se encontrarían en una situación de desventaja, siendo menos competitivas.

El anonimato afecta al IVA ya que la actual configuración de éste exige que el prestador del servicio conozca la naturaleza y la localización del adquiriente, es decir, si se trata de un empresario o profesional y si se encuentra establecido en territorio español, comunitario o tercero. El adquiriente, por su parte, como sujeto pasivo del impuesto, necesita verificar la jurisdicción del proveedor, ya que esta va a determinar las obligaciones que le correspondan.

Al problema de la identificación del comprador en las operaciones comerciales electrónicas y a la facilidad con la que cuentan las empresas dedicadas al suministro de bienes y servicios a través de la red de Internet para establecerse en el Estado que en mayor medida satisfaga sus necesidades, de infraestructuras, de mano de obra, económicas, fiscales,... hay que añadir que cada jurisdicción aplica unos tipos impositivos diferentes, hecho que puede ser aprovechado por las empresas dedicadas al comercio electrónico directo para su propio beneficio.

El problema de los tipos impositivos está directamente relacionado con la jurisdicción fiscal que le corresponde a los sujetos pasivos. Ya que estos pueden determinar residir en un Estado u otro en función de la legislación que les resulte más

¹³ La firma electrónica es el conjunto de datos en forma electrónica, consignados junto a otros o asociados con ellos, que pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante.

favorable, lo que beneficia a aquellos países que cuentan con unos tipos impositivos más reducidos. Por ejemplo, con la discriminación que se producía hasta la aprobación de la Directiva 2002/38/CE, que no se limitaba de forma exclusiva a consumidores establecidos fuera de la Unión Europea, también a los residentes en la misma, ya que la compra de un mismo producto podía tributar a un tipo diferente en función del Estado miembro donde estuviera establecida la sede de la actividad económica de la empresa a la que se adquiriera el producto. Razón por la que las empresas podían optar por establecerse en un Estado u otro de la Unión Europea, o fuera de ella, con el fin de ofrecer sus bienes y servicios a un precio más reducido, con el objetivo de ser más competitivas.

En el ámbito de la imposición indirecta, la calificación de los productos transmitidos por vía electrónica como prestaciones de servicios entraña, respecto a sus productos sustitutivos tangibles calificados como entregas de bienes, un diferente trato fiscal, lo que puede provocar una discriminación fiscal, ya que el anexo H de la Sexta Directiva, introducido por la Directiva 92/77/CEE, contiene un listado de actividades que, por tratarse de productos de primera necesidad o de carácter cultural, pueden quedar sometidos a tipos reducidos por parte de los Estados miembros.

La legislación española, por ejemplo, prevé tres tipos impositivos de IVA, el normal, el reducido y el superreducido, recogidos en el Título VII de la LIVA, en sus artículos 90 y 91. Entre las operaciones que cuentan con tipo impositivo superreducido están, por ejemplo, las entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de libros, periódicos y revistas que no contengan única o fundamentalmente publicidad. Como consecuencia de la calificación como prestación de servicios a la adquisición de productos desmaterializados, a los productos adquiridos por vía electrónica no es de aplicación el tipo superreducido. Lo que se traduce en una discriminación del comercio electrónico frente al comercio tradicional. Si se adquiere un libro en una librería situada en una calle determinada de nuestra ciudad, al libro se le aplicará un 4%, mientras que si es adquirido de forma digitalizada a través de Internet, el tipo impositivo a aplicar es del 18%.

En el caso de que un empresario español realice una venta de libros a un Estado miembro determinado, la tributación en España o en dicho Estado, dependerá de si la venta se ha realizado on-line o no. Si los libros se han enviado en formato físico, la

venta tributará en España o en el Estado miembro de destino, de acuerdo con las reglas relativas al régimen de ventas a distancia¹⁴, mientras que si el suministro se realiza on-line no será de aplicación el mismo. Con la aplicación del régimen de ventas a distancia se establece un mecanismo corrector, sólo aplicable cuando se entregan bienes corporales. Dicho mecanismo consiste en que a partir de un determinado importe de las entregas efectuadas por el empresario o profesional desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, quedan localizadas en el lugar de consumo.

TABLA 3: Tipos impositivos del impuesto sobre el valor añadido

	SUPER REDUCIDO	REDUCIDO	NORMAL
BÉLGICA	-	6/12	21
BULGARIA	-	7	20
REPÚBLICA CHECA	-	10	20
DINAMARCA	-	-	25
ALEMANIA	-	7	19
ESTONIA	-	9	20
GRECIA	-	6,5-13	23
ESPAÑA	4	8	18
FRANCIA	2,1	5,5	19,6
IRLANDA	4,8	13,5	21
ITALIA	4	10	20
CHIPRE	-	5/8	15
LETONIA	-	12	22
LITUANIA	-	5/9	21
LUXEMBURGO	3	6/12	15
HUNGRÍA	-	5/18	25
MALTA	-	5	18
PAÍSES BAJOS	-	6	19
AUSTRIA	-	10	20
POLONIA	-	5/8	23
PORTUGAL	-	6/13	23
RUMANIA	-	5/9	24
ESLOVENIA	-	8,5	20
ESLOVAQUIA	-	10	20
FINLANDIA	-	9/13	23
SUECIA	-	6/12	25

¹⁴ Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista y el Real Decreto 225/2006, de 24 de febrero, por el que se regulan determinados aspectos de las ventas a distancia y la inscripción en el registro de empresas de venta a distancia.

REINO UNIDO	-	5	17,5
-------------	---	---	------

Fuente: “VAT Rates, Applied in the Member States of the European Community.” European Commission, taxation and Customs Union, DOC/2137/2007. Situación a 1 de enero de 2011.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf

El mecanismo corrector permite que un empresario español que vende un determinado bien en soporte físico a otro Estado miembro, por ejemplo Bélgica, aplique el tipo impositivo español (18%) hasta un determinado importe de la cifra de ventas, superado dicho importe deberá repercutir en el bien el tipo aplicable en Bélgica (21%), evitando así que la empresa española goce de una ventaja fiscal frente a los empresarios belgas. Por el contrario, si el empresario español decide suministrar el bien on-line, se repercutirá el IVA belga, sin limitación ni corrección alguna, ya que se aplica la regla de sede del prestador de servicios. En el caso de que el adquirente no sea un sujeto pasivo, se le aplicaría el IVA español, con lo cual el impuesto a soportar sería menor.

Esta situación favorece a aquellos Estados miembros con tipos impositivos más reducidos, ya que sus empresas pueden ofrecer precios más competitivos, dando lugar incluso a que empresas suministradores de bienes o servicios a través de la red decidan localizarse en aquellos países donde pueden obtener una mayor ventaja competitiva.

Esta situación es consecuencia de los diferentes tipos impositivos que se aplican en la Unión Europea. Ello a pesar de que el tipo normal de IVA está fijado en un porcentaje de la base imponible que no puede ser inferior al 15% hasta el 31 de diciembre de 2010. Pudiendo aplicar los Estados miembros uno o dos tipos reducidos a un porcentaje que no puede ser inferior al 5%. Como excepción a las reglas normales, determinados Estados miembros están autorizados a mantener tipos reducidos, incluidos tipos superreducidos o tipos nulos, en determinados ámbitos.

3. CONCLUSIONES

La fiscalidad de las operaciones comerciales electrónicas es un tema que despierta un gran interés entre los distintos agentes que intervienen en el mercado, pues las mismas suponen un amplio abanico de posibilidades tanto para empresas como consumidores. Además, debido a las especiales características del comercio electrónico,

destacando principalmente la aparición de los denominados bienes intangibles y el marcado carácter internacional del mismo, la tributación de las transacciones electrónicas tiene un papel fundamental para el desarrollo y crecimiento del mismo.

El comercio electrónico es una modalidad comercial, que al igual que el comercio tradicional pone de manifiesto una determinada capacidad económica, el problema estriba en que debido a las peculiaridades del mismo la fiscalidad tradicional aplicable al resto de transacciones comerciales, en determinadas circunstancias supone una discriminación, positiva o negativa, hacía el comercio electrónico. Es por ello, que los expertos coinciden en señalar que para evitar las posibles distorsiones fiscales, es necesario que los diferentes Estados y organismos internacionales se pongan de acuerdo a la hora de establecer la normativa básica por la que se ha de regir el mismo. La normativa tributaria que se redacte debería ser una norma flexible, que se pueda adaptar de forma rápida a los cambios en la comercialización de los bienes y servicios a través del comercio electrónico como consecuencia de la innovación en nuevas tecnologías.

Atendiendo a la fiscalidad indirecta de las transacciones comerciales electrónicas nos hemos centrado en el Impuesto sobre el Valor Añadido, tributo que mayores modificaciones a sufrido, en el ámbito de la Unión Europea, siempre con el objetivo de alcanzar una mayor neutralidad y no dar lugar a discriminaciones entre operaciones comerciales electrónicas y tradicionales.

Con el objetivo de alcanzar la neutralidad impositiva la normativa básica en materia de IVA ha sido modificada para su adaptación a la nueva modalidad comercial, sin embargo, atendiendo a lo expuesto anteriormente, podemos afirmar que la misma no se ha conseguido. La existencia de distintos tipos impositivos entre los distintos Estados Miembros, e incluso en cada uno de ellos, da lugar a que determinados bienes, como puede ser un libro, tribute de forma diferente en función del canal utilizado para su adquisición. En este caso es el comercio electrónico el que se ve perjudicado frente al comercio tradicional.

Por tanto, no parece lógico que en función del canal utilizado para la adquisición de un determinado producto el tipo impositivo a aplicar varíe. Carece también de sentido, que dependiendo del Estado en el que se adquiera el bien, el tipo impositivo sea distinto, beneficiando a aquellos estados donde los tipos son más reducidos, ya que al

consumidor final lo que va a tener en cuenta a la hora de realizar un adquisición es el precio final, no va a pensar cuál es el Estado encargado de la recaudación del mismo, así como en las implicaciones tributarias que pudiera tener.

Esta última situación podría dar lugar a una no aplicación del principio de suficiencia, lo que implica unos menores ingresos públicos lo que podría repercutir de manera negativa sobre los servicios públicos que los Estados prestan a sus ciudadanos.

La fiscalidad indirecta del comercio electrónico, por tanto, debería ser objeto de una nueva revisión, por parte de la Unión Europea y los distintos Estados, con el fin de que tanto el principio de neutralidad como el de suficiencia sean de aplicación. YA que se trata de dos principios de tributación básicos, de aplicación en los sistemas fiscales.

REFERENCIAS

ÁLAMO CERRILLO, R. y LAGOS RODRÍGUEZ, M^a.G. (2011). “Fiscalidad del comercio electrónico: El lugar de Tributación”, *Documento de Trabajo Seminario Permanente Ciencia Sociales*, nº 2011/4.

BASU, S. (2001). “Taxation of Electronic Commerce”, *The Journal of Information, Law and Technology*.

http://www2.warwick.ac.uk/fac/soc/law/elj/jilt/2001_2/basu1/ Consultado el 30 de septiembre de 2011.

BUSTOS BUIZA, J.A. *et al.* (2001). *Dossier práctico Fiscalidad del Comercio Electrónico*, Madrid: Ediciones Francis Lefebvre.

CARMONA FERNANDEZ, N., SERRANO ANTÓN, F. y BUSTOS BUIZA, J.A. (2002). “Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes”, *Documentos*, nº 24/02, Instituto de Estudios Fiscales.

CASADEI, M. (2002). “La imposición internacional del comercio electrónico”, *Impuestos*, año nº18 nº 2, págs. 166-185.

Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo, al Parlamento europeo, al Comité económico y social y al Comité de las regiones sobre

Iniciativa Europea de comercio electrónico [COM (97) 157 final], Bruselas, 16-04-1997, págs. 7-10.

COM (97) 157. Abril 1997.

COM (1998) 67 del 4 de marzo de 1998

COM (98) 374. junio 1998.

Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes.

GASCÓN ORIVE, A. (2005). *El IVA y el comercio internacional*, Madrid: Difusa.

GONZÁLEZ CARCEDO, J (2003). “El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de potestades tributarias”, *Crónica Tributaria*, nº106/2003, págs. 31-48.

HAMAEKERS, H. (2007). “Precios de transferencia, historia, evolución y perspectivas”, en *Fiscalidad Internacional*, de Fernando Serrano Antón, Ediciones CEF, págs. 89-150.

HARGITAI, C. (2001). “Value Added Taxation of Electronic Supply of Services within the European Community”, The Jean Monnet Working Papers.

<http://centers.law.nyu.edu/jeanmonnet/papers/01/013301.html>

HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIA, V. y VALENTE, P. (2000). *La fiscalidad del comercio electrónico*, Valencia, CISS Praxis Profesional.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista y el Real Decreto 225/2006, de 24 de febrero, por el que se regulan determinados aspectos de las ventas a distancia y la inscripción en el registro de empresas de venta a distancia.

OCDE, COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS (1998). “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”.

OLIVIER CUELLO, R. (1999). *Tributación del comercio electrónico*, Valencia: Tirant Lo Blanch.

MARTOS, J.J. (2006). *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Valencia: Tirant Lo Blanch.

MINISTERIO DE HACIENDA (2000). *Informe sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española*, IEF. Secretaría del Estado de Hacienda, Madrid.

RODRIGUEZ ONDARZA, J.A. (2001). “La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa”. *Documentos de trabajo, Instituto de Estudios Fiscales*, nº 6.

RUIZ BAÑA, M.L. (2001). “El comercio electrónico y la imposición directa”, *Derecho Tributario*, nº extra 4, págs. 341-359.

SERRANO ANTÓN, F. (2006). “Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal”, *Documentos nº18/06, Instituto de Estudios Fiscales*.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme.

“VAT Rates, Applied in the Member States of the European Community.” European Commission, taxation and Customs Union, DOC/2137/2007. Situación a 1 de enero de 2011.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf