

**E-commerce, servicios prestados por vía  
electrónica y miniventanilla única en el  
Impuesto sobre el Valor Añadido**

Ana María Henao Castañeda

---

TESI DOCTORAL UPF / ANY 2020

DIRECTORA DE LA TESI

Dra. Montserrat Ballarín España

DEPARTAMENT DE DRET



E-COMMERCE, SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA Y MINIVENTANILLA  
ÚNICA EN EL IVA

---

*A mis padres, hermanos, Nicolás y Hernán*

E-COMMERCE, SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA Y MINIVENTANILLA  
ÚNICA EN EL IVA

---

## **AGRADECIMIENTOS**

En primer lugar, le doy las gracias a la Dra. Montserrat Ballarín, directora de esta tesis, por su paciencia, orientaciones y consejos durante la elaboración de este trabajo. A la Dra. Antonia Agulló, Catedrática del Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Pompeu Fabra, por brindarme su ayuda siempre que la necesité. Asimismo, agradezco a la Dra. Ana Belén Macho y a los demás miembros del Área de Derecho Financiero y Tributario.

En segundo lugar, debo darles un especial agradecimiento tanto al personal de la Secretaría del Departamento de Derecho como al de la Biblioteca, especialmente, a Lluïsa García y a Mercè Montoro, porque su apoyo durante estos años ha sido invaluable.

Además, doy las gracias a mi extensa familia, a mis tíos, primos, cuñados, a mis suegros. No puedo dejar de mencionar a Elkin y a Alba por sembrar la semilla para este trabajo. También quiero agradecer a mis amigos más cercanos por su compañía y aliento para seguir adelante.

Finalmente, agradezco a mis hermanos por ser un ejemplo, a Nicolás por ser la frescura de la familia, a Hernán por todo su amor. Mi mayor gratitud a mis padres, mis referentes e inspiración, gracias por creer en mí y apoyarme de manera tan generosa e incondicional, sin ustedes esta tesis no hubiera sido posible.



## **RESUMEN**

La presente tesis analiza la aplicación del principio de territorialidad denominado principio de tributación en destino, a los servicios prestados a través de Internet. Se toma en consideración el IVA en el contexto de la Unión Europea, y se hace un especial énfasis en el hecho imponible “servicios prestados por vía electrónica”. Para ello, partiendo de la aparente conveniencia de la aplicación del mencionado principio, se estudian la territorialidad del impuesto y los regímenes especiales conocidos como miniventanilla única, para, finalmente, poder analizar las consecuencias tanto de la aplicación del principio de tributación en destino, como de la existencia de los regímenes especiales, enfatizando en materia de competencia y de fraude fiscal.

## **ABSTRACT**

This thesis analyzes the application of the principle of territoriality called destination principle to the services provided through the Internet. VAT is taken into account in the context of the European Union, with special emphasis on the taxable event “electronically supplied services”. For that purpose, given the apparent convenience of the application of the aforementioned principle, the territoriality of the tax and the special schemes known as the mini one stop shop (MOSS) are studied in order to analyze the consequences of the application of the destination principle and the existence of special schemes, focusing on competition and tax fraud.



*Curiously enough, the computer was born as a Turing machine, able to make a single step at a time, and in fact, in the depths of the machine, language still works in this way, by a binary logic, of zero-one, zero-one. However, the machine's output is no longer linear: it is an explosion of semiotic fireworks. Its model is not so much a straight line as a real galaxy where everybody can draw unexpected connections between different stars to form new celestial images at any new navigation point.*

*Umberto Eco*

*Bibliotheca Alexandrina 1 Nov 2003*



# INDICE

ABREVIATURAS Y SIGLAS .....	xv
INTRODUCCIÓN.....	xix
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN A LA FISCALIDAD INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	
I. Descripción del comercio electrónico .....	29
A. Concepto de comercio electrónico.....	30
1.- Introducción al concepto del comercio electrónico.....	30
2.- Diferenciación de los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de radiodifusión y de telecomunicaciones .....	36
3.-Clasificación del comercio electrónico .....	41
a) Comercio electrónico offline .....	42
b) Comercio electrónico online .....	44
i. Servicios en línea con intervención humana .....	46
ii. Servicios en línea automatizados. Servicios prestados por vía electrónica .....	48
B. Evolución del comercio electrónico.....	52
II. La fiscalidad indirecta del comercio electrónico.....	55
A. Primeros pronunciamientos de las organizaciones internacionales sobre la fiscalidad indirecta del comercio electrónico .....	56
B. La mesa de Turku y los principios propios de la fiscalidad del comercio electrónico .....	62
1.- Principio de Neutralidad .....	64
2.- Principio de Eficiencia.....	66
3.- Principio de Certeza y Simplicidad .....	67
4.- Principio de Eficacia y Equidad .....	69
5.- Principio de Flexibilidad.....	70
III. E-commerce y servicios prestados por vía electrónica.....	73
A. Delimitación del hecho imponible .....	73
B. El hecho imponible prestaciones de servicios .....	75
1.- Los servicios prestados por vía electrónica como prestaciones de servicios .....	77
2.- Criterios de los organismos internacionales .....	78
a) Posición de la OCDE .....	80
b) Posición de la Unión Europea .....	85
3.- Evolución de la normativa que establece el hecho imponible prestación de servicios por vía electrónica. ....	86
C. Tipos reducidos del IVA y neutralidad. Prohibición de aplicar tipos reducidos a los SPPVE.....	93

1.- Sentencias de sanción a Francia y Luxemburgo por la aplicación de tipos reducidos.....	95
a) Necesidad de un soporte físico para aplicar el tipo reducido .....	97
b) Exclusión expresa de la aplicación del tipo reducido a los SPPVE...	99
c) El principio de neutralidad en las Sentencias de sanción a Francia y Luxemburgo.....	100
2.- Sentencia TJUE ASUNTO C-390/15 RPO. Una oportunidad perdida .....	104
3.- Sentencia TJUE Asunto C-219/13 K OY. Sustituibilidad de los productos.....	109
4.-Recapitulación y análisis .....	117
5.- “Quick fix” o “solución rápida” 2018 y modificación del anexo III ...	120

CAPÍTULO II. LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA .....	123
I. Lugar de realización del hecho imponible .....	124
II. Principio de tributación en origen y principio de tributación en destino	127
A.- Aproximación al principio de tributación en origen y al principio de tributación en destino .....	127
1.- Principio de tributación en origen .....	130
2.- Principio de tributación en destino.....	133
3.- Evolución de la aplicación del principio de tributación en destino a los servicios prestados por vía electrónica .....	136
B. Territorialidad y principio de neutralidad .....	140
1.- La neutralidad desde la no discriminación entre nacionales y extranjeros .....	140
2.- La neutralidad entendida desde la eficiencia de la administración tributaria. Principio de la buena administración fiscal.....	142
III. Norma general de localización de las prestaciones de servicios.....	145
IV. Localización de los servicios prestados por vía electrónica .....	148
A. Recomendaciones de la OCDE.....	151
B. Evolución de la normativa sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios por vía electrónica en la Unión Europea .....	156
C. Puntos de conexión.....	164
1.- Residencia habitual.....	174
2.- Domicilio .....	177
3.- Sede de la actividad económica .....	178
4.- Establecimiento permanente .....	181
V. Competencia fiscal y principio de neutralidad .....	189
A. Competencia fiscal .....	190
B. Neutralidad .....	194
1.- La neutralidad entendida como la no discriminación o diferenciación	196
2.- Neutralidad y competencia fiscal lesiva.....	197

CAPITULO III. RÉGIMEN GENERAL APLICABLE A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA. ....	201
I. Introducción .....	202
II- Obligaciones en el régimen general.....	203
A. Inscripción como sujetos pasivos del IVA.....	203
B. Presentación de las declaraciones .....	211
C. Pago del impuesto .....	214
D. Nombrar representantes tributarios.....	216
E. Otras obligaciones.....	219
III. Servicios prestados a través de Internet excluidos del régimen especial	221
IV. Exclusión del régimen especial de los servicios prestados a un destinatario empresario o profesional.....	223

CAPÍTULO IV.- EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA MINIVENTANILLA ÚNICA.....	229
I. Justificación del régimen especial.....	232
II. Régimen de la Unión, servicios prestados por operadores localizados dentro de la Unión Europea .....	235
A. Sujetos que pueden acogerse al régimen especial.....	237
B. Obligaciones de quienes se encuentren inscritos en el régimen especial...240	
1.- Declarar el inicio, la finalización o cualquier modificación de su actividad.....	240
2.-Presentar una declaración trimestral.....	243
3.- Obligación de pago .....	244
4.- Registro de operaciones.....	245
5.- Facturación .....	246
III. Régimen exterior a la Unión, servicios prestados por operadores localizados en terceros países.....	250
A. Sujetos que pueden acogerse al régimen especial.....	253
B. Obligaciones de quienes se encuentren inscritos en el régimen especial .....	253
1.- Declarar el inicio, la finalización o cualquier modificación de su actividad.....	255
2.- Presentar una declaración trimestral.....	256
3.- Obligación de pago .....	257
4.- Registro de operaciones.....	258
5.- Facturación .....	260
IV. Consecuencias de la aplicación de la Miniventanilla Única .....	261
A. Cambios desde la perspectiva de los Estados Miembro .....	261
B. Cambios desde la perspectiva de los sujetos pasivos.....	267
1.- Declaraciones y pagos.....	268
2.- Devoluciones del IVA soportado .....	272
V. En particular, su eficacia para reducir el fraude fiscal.....	272
A. Concepto de fraude.....	273
B. Mediciones del fraude fiscal.....	278

1.- Nivel de fraude en la Unión Europea .....	280
2.- Nivel de fraude en España .....	282
C. Herramientas para combatir el fraude fiscal.....	283
EPÍLOGO.....	297
I. Retos pendientes del mercado único digital .....	297
A. Servicios de pago.....	298
B. Control del geoblocking .....	299
C. Armonización de la protección del consumidor .....	300
II. Principio de tributación en destino y régimen definitivo del IVA.....	302
A. Modificaciones aprobadas Directiva 2017/2455/UE .....	306
1.- Ampliación del régimen exterior a la Unión .....	307
2.- Ampliación del régimen de la Unión.....	308
3.- Creación del régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países .....	310
4.- Régimen especial para la declaración y la liquidación del IVA sobre importaciones.....	313
B.- “Quick fixes” o “Soluciones rápidas” .....	314
1.- Acuerdos sobre existencias o Call of stocks.....	314
2.- Ventas en cadena .....	316
3.- NIF IVA como requisito material .....	317
4.- Prueba de transporte intracomunitario .....	319
C.- Sujeto pasivo certificado .....	319
CONCLUSIONES .....	325
JURISPRUDENCIA CITADA .....	339
LEGISLACIÓN CITADA.....	343
DOCUMENTOS DE LA COMISIÓN Y EL CONSEJO EUROPEOS CITADOS.....	351
DOCUMENTOS DE ORGANIZACIONES INTERNACIONALES CITADOS.....	355
BIBLIOGRAFÍA CITADA .....	359

## ABREVIATURAS Y SIGLAS

AEAT	Agencia Española de la Administración Tributaria
ARPA	Advance Research Projects Agency
BEPS	Base Erosions and Profits Shifting
B2B	Transacciones celebradas entre empresarios (Business to Business)
B2C	Transacciones celebradas entre un empresario y una persona que no tiene la consideración de sujeto pasivo o de empresario (Business to Consumer)
CD	Disco Compacto (Compact Disc)
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Comisión Europea
CMSI	Comité Mundial sobre la Sociedad de la Información
CMT	Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones
CNMC	Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia
DGT	Dirección General de Tributos
DRAE	Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española
EDI	Exchange Data International
EM	Estado Miembro de la UE
EEMM	Estados Miembros de la UE
FMI	Fondo Monetario Internacional
GDP	Gross Domestic Product

GST	Goods and Service Tax
I+D	Investigación y desarrollo (R&D Research and Development)
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIVA	Ley del Impuesto Sobre el Valor Añadido
LSSI	Ley de Servicios de la Sociedad de la Información
MLE	Multiple Location Entity
MNEs	Multinational Enterprises
MOSS	Mini One Stop Shop. Sistema de miniventanilla única.
MVU	Miniventanilla Única
NIE	Número de Identificación de Extranjeros
NIF	Número de Identificación Fiscal
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
OEA	Operador Económico Autorizado
OMC	Organización Mundial del Comercio
ONG	Organización No Gubernamental
ONU	Organización de las Naciones Unidas
OP. CIT.	Obra Citada
PWC	Price Waterhouse Cooper
PYME	Pequeña y mediana empresa
SPPVE	Servicios prestados por vía electrónica

SWIFT	Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication
TAG	Technical Advisory Group (OCDE)
TAI	Territorio de Aplicación del Impuesto
TCE	Tratado de la Comunidad Europea
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
TIC	Tecnologías de la Información y la Comunicación
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TVA	Taxe Sur le Valor Ajoutée (IVA en francés)
UE	Unión Europea.
UNCITRAL	United Nations Commission on International Trade Law
UNESCO	Organización de las Naciones Unidas para la Educación la Ciencia y la Cultura
VAT	Value Added Tax
VIES	VAT Information Exchange System
VoES	VAT on Electronic Services system
WP9	Grupo de Trabajo 9, OCDE (Working Party 9)
WTO	World Trade Organization (OMC)
XML	Extensive Markup Language



## INTRODUCCIÓN

### I.- Justificación

El objeto del presente trabajo es analizar la conveniencia de la aplicación del principio de tributación en destino al hecho imponible servicios prestados por vía electrónica, para lo cual es necesario evaluar los regímenes especiales de gestión creados como consecuencia de dicha decisión.

En el año 2002, se estableció el principio de tributación en destino para los servicios prestados por vía electrónica (en adelante SPPVE) prestados desde terceros países, a destinatarios finales localizados en la Unión Europea (En adelante UE). A la vez, se estableció un régimen especial optativo aplicable a dichos servicios a fin de facilitarles a los proveedores el cumplimiento de sus obligaciones en la UE. En el 2015, se extendió la aplicación del principio de tributación en destino a todos los SPPVE, es decir, también a aquellos prestados desde Estados miembro (en adelante EM), y se amplió también dicho régimen especial.

Estos regímenes tienen como objetivo paliar en parte los inconvenientes generados para los proveedores por la aplicación del principio de tributación en destino. El régimen aplicable a los proveedores establecidos en la UE, se denomina régimen de la Unión, el otro, al cual pueden acogerse los proveedores establecidos fuera de la UE, se llama régimen exterior a la Unión.

Ambos regímenes son optativos, pueden acogerse a ellos los proveedores SPPVE a destinatarios finales, que no tengan la consideración de sujetos pasivos y que se encuentren localizados en la UE. Ambos regímenes son exclusivamente para declarar el IVA de los SPPVE.

La particularidad de estos regímenes consiste en que los sujetos pasivos que opten por ellos se identifican en una única administración tributaria, ante la cual cumplirán con todas las obligaciones derivadas del Impuesto. En el régimen de la Unión, los proveedores se identificarán ante la administración tributaria del EM en el cual se encuentran localizados. En el régimen exterior a la Unión, los proveedores escogen libremente ante cual Estado identificarse.

Como veremos, dentro del comercio electrónico existe una categoría especial denominada servicios prestados por vía electrónica, consistente en la transmisión automatizada de archivos electrónicos a través de la red, es decir, un suministro de intangibles. Este se ha denominado por la doctrina como comercio electrónico en línea (online) o directo.

Dentro de los grandes problemas planteados en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA),<sup>1</sup> para este tipo de servicios nos encontramos el inherente a la territorialidad del impuesto. Se hizo necesario decidir la aplicación entre los distintos criterios aplicables, a saber, la elección entre el principio de fiscalidad en origen o del principio de fiscalidad en destino. De dicha elección se desprenden consecuencias tanto jurídicas, relativas a la naturaleza y aplicación del impuesto, como prácticas, en la medida en que

---

<sup>1</sup> El IVA, tal y como se conoce actualmente en Europa está inspirado en la “taxe sur le valeur ajoutée” (T.V.A) establecida en Francia en 1954. Tradicionalmente el consumo de bienes y servicios estaba gravado con impuestos en cascada, pero los franceses encontraron una fórmula para que el impuesto sobre consumo fuera pagado exclusivamente por el destinatario final del bien o servicio. En este sentido, opina BERLIRI, A. (1971). La diferencia fundamental entre el IVA y los impuestos en cascada –y sus relativas consecuencias jurídicas y económicas que no siempre son tenidas en cuenta- son principalmente que el pago del impuesto en cascada es un pago definitivo del tributo, mientras que el pago del Impuesto sobre el Valor Añadido es un simple pago a cuenta que genera un debito futuro. (traducción propia)

puede afectar a sujetos pasivos con poca infraestructura que pueden encontrarse obligados a cumplir en diversos países con las obligaciones del impuesto.

Tradicionalmente, los servicios eran contratados en el lugar de establecimiento del destinatario de los mismos. Por lo tanto, proveedor y destinatario se encontraban localizados en el mismo Estado, y los criterios de territorialidad aplicables, por consiguiente, no influían de manera significativa en las finanzas de los Estados. Por este motivo, la mayoría de las legislaciones establecían, por facilidad en la gestión del tributo, que las prestaciones de servicios se localizaban en el Estado del proveedor, aplicándose, por tanto, el principio de tributación en origen.

Con la llegada y rápido crecimiento del mercado global digital se hizo necesario repensar la aplicación de los criterios de territorialidad. En la UE se intentó garantizar que los ingresos se gravaran en el interior de la Comunidad adoptando un criterio mixto consistente en aplicar el principio de tributación en destino a los servicios prestados por proveedores de terceros países y el principio de tributación en origen cuando los servicios fueran prestados por un proveedor de la Unión.

La aparente la conveniencia de la aplicación del principio de tributación en destino, nos llevó a plantear el trabajo de investigación que se desarrollará en las siguientes páginas, en ellas exploraremos las ventajas de la aplicación del principio de tributación en destino por dos motivos principales: en primer lugar, porque a nuestro juicio, el IVA es un impuesto sobre el consumo, que debe gravarse en el lugar en el cual se produce la manifestación efectiva de la capacidad económica.

En segundo lugar, para evitar problemas de competencia fiscal perniciosa. No puede obviarse que el comercio electrónico se caracteriza por la existencia de

un mercado mundial de servicios que circulan por la red,<sup>2</sup> y cuyo pago se realiza también telemáticamente. Por tanto, una de las características fundamentales es la innecesaria presencia física de las empresas para acceder al mercado, así como la facilidad de establecerse en Estados con baja imposición.<sup>3</sup>

Con el devenir de los años se evidenciaron las distorsiones generadas en materia tributaria, cuando las empresas dedicadas al suministro de servicios prestados por vía electrónica se establecieron en los países con los tipos del IVA más bajos de la Unión, a saber, Irlanda y Luxemburgo. Contradiciendo la creencia inicial según la cual el avanzado estado de la armonización del

---

<sup>2</sup> Internet es la más conocida de las herramientas de comunicación telemática. Sin embargo, existen otras herramientas como son el Exchange Data International (en adelante, EDI), el cual está enfocado como herramienta comercial, forma parte de la logística del just in time y surge fundamentalmente buscando el ahorro de tiempo en el manejo de inventarios.

Existe también el sistema Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunication (en adelante, SWIFT), utilizado por las entidades financieras. El sistema Extensive Markup Language (en adelante, XML) que fue creado después del EDI, tiene una aplicación similar a aquel, pero otorga mayores posibilidades; entre otras cosas, porque la información es legible por el hombre, mientras que los anteriores solo son legibles por ordenadores.

<sup>3</sup> Tal y como han afirmado HORTALÁ I VALLVE, J., ROCCATAGLIATA, F., & VALENTE, P. (2000). “La fiscalidad del comercio electrónico”. Valencia, España. CISS. p. 121: “Internet ofrece la posibilidad de efectuar una prestación de servicios enteramente *on line*, sin que exista necesidad alguna por parte del suministrador de disponer de un establecimiento en el país en el que reside el adquirente”.

impuesto, sumado al mercado único, eran suficientes para evitar la competencia fiscal perniciosa entre los Estados miembro.<sup>4</sup>

Con la aplicación del principio de tributación en destino, los proveedores de SPPVE a destinatarios finales que no tienen la consideración de sujetos pasivos se encuentran con una gran dificultad, ya que los servicios prestados se entienden localizados en los Estados de sus clientes y por lo tanto, las obligaciones derivadas del IVA deben ser satisfechas ante las administraciones tributarias de tales Estados.

Con el fin de paliar en parte dicho inconveniente se crearon dos regímenes especiales. Uno aplicable a los proveedores de SPPVE establecidos en la UE, denominado “Régimen de la Unión”, y otro, al cual pueden acogerse los proveedores de dichos servicios establecidos fuera de la UE, denominado “Régimen exterior a la Unión”. El análisis de dichos regímenes supone un punto clave para examinar las ventajas e inconvenientes del principio de tributación en origen.

---

<sup>4</sup> COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones. Una estrategia para el mercado único digital de Europa, COM(2015) 192 Final, 6 de mayo de 2015. Bruselas. p. 3: “Un mercado único digital es aquél en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales está garantizada y en el que personas y empresas pueden acceder fácilmente a las actividades y ejercerlas en línea en condiciones de competencia, con un alto nivel de protección de los datos personales y de los consumidores, con independencia de su nacionalidad o lugar de residencia. Lograr un mercado único digital permitirá que Europa mantenga su posición de líder mundial en la economía digital, lo que ayudará a las empresas europeas a crecer a escala mundial”.

Dichos regímenes tienen como objetivo facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales derivadas del impuesto, permitiendo a los sujetos pasivos cumplir con las obligaciones desde un único Estado miembro, bien sea porque se trata del lugar donde se encuentra establecido, como sucede con el régimen de la Unión, o porque voluntariamente deciden cumplir ante la autoridad tributaria de uno de los Estados miembro, como sucede con el régimen exterior a la Unión.

Desde el año 2016 la Comisión Europea ha venido manifestando su intención de realizar una gran modificación al sistema del IVA europeo, que pretendidamente será el régimen definitivo. Dentro de los pilares de esta modificación se encuentra la renuncia al principio de tributación en origen como regla general, fijando como objetivo la aplicación generalizada del principio de tributación en destino.

En tanto se logra alcanzar ese nuevo objetivo, se han producido algunas modificaciones en las cuales ya se ha adoptado el principio de tributación en destino. Así sucede con las ventas de bienes realizadas por comercio electrónico, las cuales a partir del 2021 serán gravadas en el Estado del destinatario, y para ello, a partir de ese momento se establecerá un régimen especial, similar a los actualmente vigentes para los SPPVE.

El presente trabajo pretende analizar el impacto que va teniendo la instauración de los sistemas de simplificación para favorecer la aplicación en destino. Es decir, de las técnicas que se han implementado en los últimos años.

Se pretende, por lo tanto, contribuir en la discusión que permita ayudar al perfeccionamiento del IVA en materia de comercio electrónico directo, objetivo que sigue siendo vigente. Los desafíos de cara a la modernización y actualización de conceptos que se van quedando rezagados por la evolución de las propias tecnologías, es necesario para disminuir las disparidades entre la

realidad y la regulación. Este análisis sobre comercio electrónico de intangibles es solo un pequeño punto de partida dentro del desarrollo de la economía digital.

## **II.- Encuadramiento del tema**

El presente trabajo se enmarca en el estudio del IVA de las transacciones enteramente realizadas a través de la vía telemática, a través de las cuales solo es posible proveer intangibles, denominado comercio electrónico directo o comercio electrónico on-line.<sup>5</sup> En particular, en las transacciones en las cuales el destinatario de los servicios es un destinatario final que no tiene la consideración de sujeto pasivo, y que se encuentra localizado dentro de la UE. No obstante, a fin de establecer las diferencias, en algunos momentos se hará referencia a otros tipos de servicios y a los hechos impositivos relacionados con entregas bienes.<sup>6</sup>

## **III. Estructura**

La tesis está dividida en cuatro capítulos. El primero de ellos tiene un carácter introductorio; en éste se transita por la definición de comercio electrónico, hasta delimitar el concepto servicios prestados por vía electrónica, a los cuales se les aplica el principio de tributación en destino, y en los cuales es posible

---

<sup>5</sup> Véase Infra, Capítulo I.A. Apartado: “Concepto de comercio electrónico”.

<sup>6</sup> Tal y como analizaremos más adelante, en las transacciones realizadas enteramente a través de la vía telemática, en la medida en la que se trata de intangibles, se entiende que el único hecho impositivo posible son las prestaciones de servicios.

acogerse a los regímenes especiales, así como de la evolución de este tipo de servicios en los últimos años. Continuaremos con los principios aplicables a la fiscalidad del comercio electrónico, presentaremos el hecho imponible servicios prestados por vía electrónica, y desarrollamos un análisis acerca del principio de neutralidad respecto de la problemática derivada de la prohibición de aplicar tipos reducidos a los SPPVE. Por último, se hace una primera aproximación a los conceptos de tributación en origen y tributación en destino.

En el segundo capítulo se aborda el problema de la localización del hecho imponible en las transacciones internacionales, es decir, se profundiza en los criterios para definir la territorialidad del impuesto, analizándolos a la luz de la normativa que determina donde se entienden realizadas las transacciones y, por lo tanto, qué Estado ostenta el poder para exigir el impuesto. Para ello se aborda, además, la aplicación de los puntos de conexión, poniendo el énfasis en la dificultad que se presenta en los casos en los cuales el destinatario es un consumidor final. En este capítulo tratamos también las consecuencias que derivan de la adopción del principio de tributación en destino desde la óptica de la competencia fiscal y del principio de neutralidad.

En el tercer capítulo analizamos la aplicación del IVA a los SPPVE y las consecuencias en cuanto a la gestión del mismo derivadas de la aplicación del principio de tributación en destino.

En el cuarto capítulo, se profundiza el Régimen de la Unión y el Régimen Exterior de la Unión, conocidos como el régimen especial de la minivanilla única, o mini one stop shop, MOSS (en adelante minivanilla única o minivanilla). Se hace un análisis de los efectos jurídicos que ha tenido su aplicación en cuanto a la gestión del tributo. Para terminar con un análisis sobre la disminución del fraude fiscal derivada del régimen.

Por último, en el epílogo se expone de manera sucinta el rumbo que aparentemente puede tomar el denominado régimen definitivo del IVA. Según las propuestas presentadas, uno de los pilares del mismo es la aplicación, como regla general del IVA, del principio de tributación en destino. Dicha decisión supone importantes retos y desafíos tanto para las administraciones tributarias como para los sujetos pasivos del impuesto, que hay que apuntar dado que serán las cuestiones que deberán tratarse en un futuro temprano.



# CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN A LA FISCALIDAD INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

## *I. Descripción del comercio electrónico*

Aunque los inicios de Internet se remontan a un sistema denominado ARPANET, creado entre los años 1960 y 1970 por la Advance Research Projects Agency (ARPA) del Departamento de Defensa de los Estados Unidos, el nacimiento del Internet comercial no se produjo hasta el año 1995.<sup>7</sup>

Hemos sido testigos de la gran cantidad de transacciones electrónicas que han devenido con la popularización de Internet. Asimismo hemos podido corroborar el crecimiento exponencial de las mismas año tras año. Cada día recibimos información sobre el desarrollo de nuevos contenidos susceptibles de ser transmitidos telemáticamente, y cada vez podemos estar conectados a través de más dispositivos.<sup>8</sup>

---

<sup>7</sup> De acuerdo con GÓMEZ DÍAZ, D. "La historia económica de Internet". Revista Historia Actual Online, núm. 2 2003. p. 93: "Hacia 1983 las ventas mundiales de ordenadores rondaban los 13 millones, 24 en 1990 y llegaban a 60 millones en 1995. Un crecimiento tan rápido que prácticamente el 20 por ciento de los hogares del mundo desarrollado tenían un ordenador en esa fecha (EEUU 29%; Europa de 6 a 18%)".

<sup>8</sup> DÍAZ, J. F. (2006). "Los enlaces en Internet. Propiedad Intelectual e Industrial y Responsabilidad de los Prestadores". Cizur Menor (Navarra): Thomson Aranzadi. p. 32: "pronto se puso de manifiesto que el ciberespacio se manifestaba como el espacio ideal para la comercialización informática y de bienes inmateriales con carácter general".

Con la popularización de Internet, se incrementaron también las transacciones comerciales realizadas a través de la vía telemática, conocidas como comercio electrónico, que hasta entonces estaban muy limitadas a las grandes empresas a través de otros sistemas de comunicación.<sup>9</sup>

En el presente capítulo es necesario comenzar por depurar el concepto de comercio electrónico, y llegar a la categoría especial existente dentro del mismo denominada “servicios prestados por vía electrónica”. Para ello, consideramos necesario entender la diferenciación con otros servicios similares como son los de radiodifusión y los de telecomunicaciones, ya que en la legislación encontramos permanentemente las alusiones entre dichos servicios, advirtiendo de la separación entre ellos.

Una vez identificado que se entiende por comercio electrónico directo, es decir, aquel en el cual la prestación está constituida por un intangible que se recibirá también por vía telemática, nos ocuparemos de las distintas categorías que hay dentro del mismo, así como de la evolución que este tipo de comercio ha tenido en los últimos años.

## **A. Concepto de comercio electrónico**

### **1.- Introducción al concepto del comercio electrónico**

Cuando nos referimos en términos generales al comercio electrónico hablamos de un concepto muy amplio, el cual incluye, tal y como lo definió la COM (1997) 157 final, “cualquier actividad en la que empresas y consumidores

---

<sup>9</sup> Véase Infra, Capítulo I.A.1. Apartado: “Introducción al concepto del comercio electrónico”.

interaccionan y hacen negocios entre si o con las administraciones por medios electrónicos”.<sup>10</sup>

Esta definición se ha ido depurando, hasta llegar a establecerse los elementos imprescindibles a considerar para determinar si nos encontramos o no ante una transacción considerada de comercio electrónico.

El elemento por excelencia que caracteriza al comercio electrónico es la **orden de compraventa on-line**. Para la OCDE, es necesario que los productos o servicios sean ordenados por métodos específicamente diseñados con el propósito de hacer o de recibir pedidos.<sup>11</sup> En España, en este mismo sentido se pronuncia también la CNMC, al indicar que la característica principal del

---

<sup>10</sup> COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, *Iniciativa europea de comercio electrónico*, COM (1997) 157 final, 16 de abril de 1997, Bruselas. (en adelante, COM(97)157 final) Documento no publicado en el diario Oficial. Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:51997DC0157&from=ES>

<sup>11</sup> Según el Glossary of Statistical Terms de la OCDE: “Una transacción de comercio electrónico es la venta o compra de bienes o servicios, conducidos a través de redes informáticas por métodos específicamente diseñados con el propósito de recibir o hacer pedidos. Los productos o servicios son ordenados por esos métodos, pero el pago y la entrega final de los bienes o servicios no tienen que ser realizados en línea. Una transacción de comercio electrónico se puede dar tanto entre empresas, como hogares, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas. Se incluyen las órdenes realizadas a través de la web, extranet o intercambio electrónico de datos. Esta categoría se define por la forma de realizar el pedido. Se excluyen las órdenes realizadas por llamadas telefónicas, facsímil o correo electrónico mecanografiado manualmente”. Documento disponible en: <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=4721>

comercio electrónico reside en la orden de compraventa, la cual tiene que realizarse a través de algún medio electrónico.<sup>12</sup>

La orden de compraventa tiene que producirse en los denominados “mercados en línea”,<sup>13</sup> de tal manera que se trate de una compra automatizada, de la cual se genere una respuesta de venta automática.

En materia tributaria se hace referencia a la definición de servicios de la sociedad de la información introducida por la normativa europea en 1998,<sup>14</sup> la cual establece que se entenderán por servicios de la sociedad de la información

---

<sup>12</sup> COMISIÓN DEL MERCADO DE TELECOMUNICACIONES, “Informe E-commerce, nota metodológica primer trimestre de 2013”. 2013 p. 2: “en general, por comercio electrónico se entiende toda compra realizada a través de internet, cualquiera que sea el medio de pago utilizado. La característica básica del comercio electrónico reside en la orden de compraventa, la cual tiene que realizarse a través de algún medio electrónico, con independencia del mecanismo de pago efectivo”.

<sup>13</sup> Los mercados en línea o tiendas virtuales son aquellas plataformas de venta que se incluyen en las páginas Web. Se trata de programas informáticos en los cuales los vendedores incluyen su portafolio de servicios o de productos y es dicho programa el cual se encarga, de manera automatizada, de cerrar la transacción.

<sup>14</sup> Artículo 1.2) de la Directiva 98/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de junio de 1998 por la que se establece un procedimiento de información en materia de las normas y reglamentaciones técnicas. En la redacción dada por la Directiva 98/48/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de julio de 1998 que modifica la Directiva 98/34/CE por la que se establece un procedimiento de información en materia de las normas y reglamentaciones técnicas.

aquellos prestados normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario.<sup>15</sup>

Por lo anterior, quedan por fuera del concepto de comercio electrónico los pedidos que se realicen a través de correo electrónico o de cualquier otro medio telemático que exijan una comunicación mecanografiada, como los chats y servicios de mensajería en línea.<sup>16</sup>

La orden de compraventa se tiene que dar a **distancia**, es decir, las partes no pueden encontrarse en el mismo lugar en el momento de producirse la orden.<sup>17</sup>

---

<sup>15</sup> *Ibíd.*, esta norma introduce, asimismo, las definiciones de: “distancia”, un servicio prestado sin que las partes estén presentes simultáneamente. “Por vía electrónica”, un servicio enviado desde una fuente y recibido por el destinatario mediante equipos electrónicos de tratamiento (incluida la comprensión digital) y de almacenamiento de datos y que se transmite y canaliza y recibe enteramente por hilos, radio, medios ópticos o cualquier otro medio electromagnético. “A petición individual de un destinatario de servicios”, un servicio prestado mediante transmisión de datos a petición individual.

<sup>16</sup> En la definición de la OCDE antes indicada se descartan expresamente estas comunicaciones, al indicar que se excluyen las órdenes realizadas por llamadas telefónicas, facsímil o correo electrónico mecanografiado manualmente.

Asimismo, en el artículo 58.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, (En adelante Directiva 2006/112/CE) se indica lo siguiente: “El hecho de que el proveedor del servicio y el cliente se comuniquen por medio de correo electrónico no significará por sí solo que el servicio prestado se suministre por vía electrónica”.

<sup>17</sup> No debemos confundir este termino con el concepto de la categoría de ventas a distancia contemplado en el artículo 38 y siguientes de la Ley 7/1996 de 15 de enero, Ley de Ordenación del Comercio Minorista.

Existen algunos casos que pueden generar dudas, como son las aplicaciones de pago que se ponen a disposición de los clientes en algunas tiendas para evitar colas, que consisten en que el cliente, quien se encuentra presente en la tienda física, una vez ha seleccionado los productos a adquirir, los registra y paga a través de la mencionada aplicación.<sup>18</sup>

Otro de los elementos fundamentales para entender que nos encontramos ante una operación de comercio electrónico es la **retribución**, en la medida en que es necesario que se trate de una actividad económica. Sin embargo, al contrario a lo que podría pensarse, no solo se trata de las compraventas de bienes o de servicios, sino que se incluyen, también, las transacciones que no son retribuidas directamente por el destinatario.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Esta aplicación generalmente instalada en un teléfono inteligente o una tableta, sirve para escanear los códigos de los productos, registrando la compra, y posteriormente permite realizar el pago de los mismos a través del medio de pago indicado al momento de darse de alta en la aplicación. En este caso, no se cumple el elemento de la distancia y, por lo tanto, se considera que nos encontramos ante una operación de comercio tradicional.

En el caso en que un comprador decida conectarse a Internet desde la sede del proveedor del bien o del servicio, pero siga todos los pasos de adquisición por Internet, sí que tenemos que entender que nos encontramos ante una operación de comercio electrónico, a pesar de que en el momento de la orden de compraventa no podríamos considerar que exista el mencionado elemento de la “distancia”.

<sup>19</sup> En este punto debemos detenernos a analizar el tema de la gratuidad, en la medida en que para que estemos ante una actividad económica, y ante “comercio” se presupone que hay un precio por las transacciones, pero no necesariamente tiene que ser satisfecho por el destinatario del servicio, como sucede con los ingresos provenientes de la publicidad.

En este sentido, es importante remitirnos a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (En adelante TJUE) de 15/09/2016 correspondiente al asunto C-484/14.<sup>20</sup> En dicha sentencia, el Tribunal se pronuncia afirmando que la definición de servicio,<sup>21</sup> debe interpretarse en el mismo sentido que el artículo 57 del TFUE, según el cual, se consideran «servicios», en particular, las transacciones realizadas normalmente a cambio de una remuneración.<sup>22</sup> Añadiendo, además, que la remuneración de un servicio efectuado por un

---

En cuanto a los elementos preparatorios de los contratos, si bien parte de la doctrina los considera como parte del comercio electrónico, no nos detendremos en su análisis, toda vez que a efectos del presente trabajo, en el cual nos dedicamos al estudio de los impuestos indirectos correspondientes a las transacciones enteramente telemáticas no representarán ninguna diferencia.

<sup>20</sup> Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 15 de septiembre de 2016. Tobias Mc Fadden contra Sony Music Entertainment Germany GmbH. Petición de decisión prejudicial planteada por el Landgericht München I. Asunto C-484/14 ECLI:EU:C:2016:689

<sup>21</sup> Se refiere a la definición de servicio establecida en la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico). En el año 2000 se dictó la Directiva sobre el comercio electrónico, y si bien en el primer artículo de dicha norma se indica de manera expresa que ella no será de aplicación en materia de fiscalidad, sí consideramos importante hacer referencia que esta norma remite a la definición de servicios dada por la Directiva 98/34/CE.

<sup>22</sup> Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 15 de septiembre de 2016. Tobias Mc Fadden contra Sony Music Entertainment Germany GmbH. Petición de decisión prejudicial planteada por el Landgericht München I. Asunto C-484/14 ECLI:EU:C:2016:689, Apartado 37.

prestador en el marco de su actividad económica no es necesariamente abonado por las personas que disfrutan de él.<sup>23</sup>

Dentro de los elementos determinantes para diferenciar el comercio electrónico de otros servicios, se encuentra también la **solicitud individualizada** del mismo, tal y como se expondrá en el apartado siguiente. Es, precisamente, esta característica la distinción más clara que hay entre los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de radiotelevisión por Internet.

A manera de recapitulación, recordemos entonces que nos encontramos delante de una transacción de comercio electrónico cuando se produce una orden de compraventa online, realizada de manera individualizada a través de un medio electrónico. Esta orden debe hacerse en uno de los denominados mercados en línea, los cuales cuentan con un sistema de respuesta automatizada. Se trata de una operación a distancia que se enmarca dentro de una actividad económica.

## **2.- Diferenciación de los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de radiodifusión y de telecomunicaciones**

Uno de los puntos clave para diferenciar los servicios prestados por vía electrónica de los de radiodifusión, tanto de la televisiva como de la

---

<sup>23</sup> Ibid, apartado 41.

En ese mismo sentido se había pronunciado la Sentencia TJUE (Sala séptima) de 11 de septiembre de 2014. Sotiris Pappasavvas contra Fileleftheros Dimosia Etaireia Ltd y otros. Petición de decisión prejudicial planteada por Eparchiako Dikastirio Lefkosias - Chipre. Asunto C-291/13. ECLI:EU:C:2014:2209. Apartados 26 a 30.

radiofónica, es, precisamente, el último punto descrito en el apartado anterior, es decir, la solicitud individualizada del servicio.

Esto, según se define en la Directiva 89/552/CEE, en la cual se advierte que dichos servicios no son servicios de la sociedad de la información, ya que no se prestan a petición individual.<sup>24</sup> Por el contrario, los servicios que se transmiten entre dos puntos, como el vídeo a la carta<sup>25</sup> o el envío de comunicaciones comerciales por correo electrónico, son servicios de la sociedad de la información, según la misma Directiva.<sup>26</sup>

---

<sup>24</sup> Directiva 89/552/CEE del Consejo, de 3 de octubre de 1989, relativa a la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros sobre el ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva. Conocida como la Directiva «Televisión sin fronteras» (TSF).

<sup>25</sup> Según las Conclusiones del Abogado General Sr. Maciej Szpunar en el asunto C-610/15 presentadas el 7 de febrero de 2017, ap. 33: “las obras a la carta son aquellas en las cuales [...]el contenido de la comunicación simplemente se pone a la disposición de los usuarios potenciales, que pueden disfrutarlo en el momento y el lugar que deseen”.

<sup>26</sup> En el presente trabajo encontraremos una permanente alusión a la **sociedad de la información**, tanto por parte de la normativa como de la propia doctrina. Para ello partiremos de la definición dada por la UNESCO en 1998, cuando en el documento “La UNESCO y la Sociedad de la Información para todos” afirma: “La impresionante aceleración del desarrollo y la utilización de las tecnologías de la información y la comunicación en los últimos años ha dado lugar a un proceso mundial de transición de la sociedad “industrial” a la sociedad de la “información”. Debido a su magnitud y a su carácter no lineal, este proceso parece tener para la humanidad consecuencias sociales, económicas y culturales mucho más profundas que la revolución industrial de tiempos pasados. En las actividades económicas, la educación, la formación, la investigación, el tiempo libre, en realidad en todos los aspectos de la vida, se hace sentir progresivamente la influencia de las redes electrónicas y las tecnologías

En cuanto a los programas de radio o de televisión transmitidos o retransmitidos a través de Internet<sup>27</sup> o de redes electrónicas similares (IP streaming), siempre que se emitan de forma simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes de radiodifusión o de televisión los servicios de radiodifusión y televisión, se estableció expresamente que se considerarán

---

multimedia, que representan para todos nuevas oportunidades y desafíos”. Documento disponible en <http://unesdoc.unesco.org/images/0010/001085/108540Sb.pdf> (última visita febrero 2017).

Para entender mejor este concepto, vale la pena también remitirse a los documentos de la Cumbre Mundial sobre la Sociedad de la Información (en adelante CMSI), aprobada por Asamblea General de las Naciones Unidas en el año 2001, la cual desde entonces viene trabajando por la promoción de la sociedad de la información. Si bien en los documentos de la CMSI no encontramos una definición del concepto “sociedad de la información”, podemos inferir qué está protegiendo y promoviendo la ONU, en la medida en que nos describe la necesidad de que los Estados garanticen la **conectividad**, tanto dentro del propio Estado como una cooperación para lograrla en los países no desarrollados; la **infraestructura de red** y aplicaciones de las tecnologías de la información y la comunicación; **acceso a la información** y al conocimiento; la **creación de capacidades** a través del mencionado acceso; entornos de **confianza y seguridad** en la gestión de las TIC; un **entorno propicio** garantizado por el derecho, entre otros. Los documentos relativos a la CMSI se encuentran disponibles en la página Web de la Cumbre: <https://www.itu.int/net/wsis/basic/about-es.html> (última visita, febrero 2017)

<sup>27</sup> Utilizaremos de manera indistinta el término Internet para referirnos al acceso a la red, toda vez que esta es la herramienta más conocida y con mayor utilización por parte de los particulares para realizar operaciones de comercio electrónico.

como servicios de radiodifusión, y no como servicios prestados por vía electrónica.<sup>28</sup>

Tampoco se consideran comercio electrónico el acceso a Internet o cualquiera de los demás medios de conexión a las redes.<sup>29</sup> Estos forman parte de los servicios de telecomunicaciones, excluidos expresamente de la definición de comercio electrónico.<sup>30</sup> Según la Directiva, “se considerará que los servicios de telecomunicaciones son relativos a la transmisión, emisión y recepción de datos, de señales, textos, imágenes, sonidos y de información de cualquier naturaleza, mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión, recepción, incluido el acceso a redes de información mundiales”.<sup>31</sup>

El comercio electrónico y los servicios de telecomunicaciones están íntimamente relacionados, en la medida en que los servicios de telecomunicaciones resultan imprescindibles para poder realizar la conexión a

---

<sup>28</sup> Artículo 6 ter del Reglamento de ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Este artículo no sólo define como un servicio de radiodifusión las transmisiones en directo de radio y televisión aunque a estos se acceda a través de la red, sino que además reitera en el numeral 3.b) de este artículo que los servicios de radiodifusión no abarcarán los servicios prestados por vía electrónica.

<sup>29</sup> Véase infra. Capítulo I.I.B. Apartado: “evolución del comercio electrónico”.

<sup>30</sup> Artículo 2 bis del Reglamento de ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.

<sup>31</sup> Artículo 24.2 Directiva 2006/112/CE, Cit.

Internet o cualquiera de las redes que permiten el comercio electrónico. Sin embargo, se trata de prestaciones diferenciadas.<sup>32</sup>

Además, existen una serie de prestaciones que se realizan a través de la conexión a Internet, que se consideran como servicios de telecomunicaciones y no como comercio electrónico, como sucede con los descritos por el artículo 6. bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

En dicha disposición expresamente se indican los servicios de telefonía prestados a través de Internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por Internet VoIP.<sup>33</sup> Asimismo, el acceso a Internet, incluida la World Wide

---

<sup>32</sup> Los servicios de telecomunicaciones se encuentran definidos en el artículo 24.2 de la Directiva 2006/112/CE, Cit. Así como en el artículo 6. Bis del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.

Esta definición de servicios de telecomunicaciones, fue la propuesta por la Comisión Europea. Para esta institución, la definición dada por la Convención de Melbourne, es la que considera más apropiada. (Definición que fue introducida a la normativa europea en la Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio de 1999, por la cual se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al régimen del Impuesto Sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de telecomunicaciones). COMISIÓN EUROPEA, Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de telecomunicaciones, COM (97) 4 final, de 21 de enero de 1997, Bruselas. p. 7. Documento disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:51997PC0004&from=ES>

<sup>33</sup> Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit. Artículo 6 bis, b)

Web;<sup>34</sup> y las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones y para uso exclusivo del cliente.<sup>35</sup>

Además, el mencionado artículo recalca en el numeral dos que los servicios prestados por vía electrónica no se encuentran abarcados por los servicios de telecomunicaciones.

La normativa es clara y tajante en la separación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de los servicios prestados por vía electrónica, dado que un servicio solamente puede enmarcarse en una de estas clasificaciones. Sin embargo, estas diferenciaciones no son fáciles, más cuando la tecnología actual permite que mediante un único dispositivo conectado a Internet podamos realizar llamadas telefónicas, oír la radio y ver televisión, ver vídeo bajo demanda, descargar aplicaciones, entre otros.

### **3.-Clasificación del comercio electrónico**

Tal y como vimos en el apartado anterior, el comercio electrónico puede tener como objeto la compraventa de bienes o de servicios. En algunos casos, los pasos siguientes a la orden de compraventa se dan de manera tradicional, en otros, la totalidad de la transacción se produce a través de la red. En el primer caso nos encontramos ante un comercio electrónico offline o indirecto, mientras que en el segundo estamos ante una transacción de comercio electrónico online o directo.

---

<sup>34</sup> Íbid, literal g)

<sup>35</sup> Íbid, literal h)

a) Comercio electrónico offline

En esta categoría, denominada comercio electrónico fuera de línea o comercio electrónico indirecto, se encuentran aquellas transacciones en las cuales la orden de compraventa se da a través de alguno de los medios telemáticos y de manera automatizada, pero todos o algunos de los demás elementos para que se perfeccione el negocio se producen fuera de línea.

El pago puede darse tanto de manera telemática, a través de tarjetas de crédito o débito, de dinero electrónico,<sup>36</sup> de criptomonedas bidireccionales como el bitcoin,<sup>37</sup> pero también puede darse a través de una consignación bancaria, pago en efectivo contra reembolso, etc.

---

<sup>36</sup> Según la definición dada por el artículo 3 de la Directiva 2009/110/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de septiembre de 2009, sobre el acceso a la actividad de las entidades de dinero electrónico y su ejercicio, así como la supervisión prudencial de dichas entidades, por la que se modifican las Directivas 2005/60/CE y 2006/48/CE y se deroga la Directiva 2000/46/CE.

<sup>37</sup> Tal y como se ha esclarecido en la Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 22 de octubre de 2015. Asunto C-264/14. Skatteverket contra David Hedqvist, existe una diferenciación entre el “dinero electrónico” y las criptomonedas bidireccionales. En el apartado 12 se indica que: “Remitiéndose a un informe del año 2012 del Banco Central Europeo sobre las divisas virtuales, el tribunal remitente indica que una divisa virtual puede definirse como un tipo de moneda digital no regulada, emitida y verificada por sus creadores y aceptada por los miembros de una comunidad virtual concreta. La divisa virtual «bitcoin» forma parte de las divisas virtuales denominadas «de flujo bidireccional», que los usuarios pueden comprar y vender con arreglo al tipo de cambio. Por lo que respecta a su uso en el mundo real, estas divisas virtuales son análogas a las demás divisas intercambiables, y permiten adquirir bienes y servicios tanto reales como virtuales. Las divisas virtuales se distinguen del dinero electrónico, tal como lo define la Directiva 2009/110/CE del Parlamento Europeo y del Consejo,

Una de las características principales del comercio electrónico indirecto es que se produce la entrega de los bienes materiales adquiridos o de las entradas o comprobantes de reservas de los eventos deportivos o culturales, billetes, entre otros. Cuando se trata de compraventa de bienes, en estos casos la entrega de estos se dará a través, bien sea de correo, mensajería, o inclusive, mediante la búsqueda del producto en la sede del vendedor o un establecimiento asociado.

En relación a los espectáculos culturales o deportivos, las entradas pueden adquirirse a través de la vía telemática, pero el disfrute de los mismos se tiene que dar necesariamente en el lugar y en los horarios en los cuales dichos espectáculos se llevan a cabo. Igual situación encontramos con las reservas de restaurantes, de masajes, entradas a spa, y similares, pues estas prestaciones o actividades no tienen sentido sin la presencia del cliente.

Lo mismo sucede con la compra de billetes de transporte de pasajeros, toda vez que el servicio se tiene que dar necesariamente mediante la prestación personal de los mismos, es decir, mediante utilización del medio de transporte elegido por el cliente.

---

de 16 de septiembre de 2009, sobre el acceso a la actividad de las entidades de dinero electrónico y su ejercicio, así como sobre la supervisión prudencial de dichas entidades, por la que se modifican las Directivas 2005/60/CE y 2006/48/CE y se deroga la Directiva 2000/46/CE (DO L 267, p. 7), en la medida en que, a diferencia de este dinero, en el caso de las divisas virtuales los fondos no se expresan en la unidad de cuenta tradicional, por ejemplo, en euros, sino en una unidad de cuenta virtual, como el «bitcoin».



#### b) Comercio electrónico online

Los servicios prestados enteramente por la red han recibido también el nombre de comercio electrónico *online*.<sup>38</sup> En estos servicios, no solo la negociación y la aceptación se dan a través de la vía telemática, sino que a través de esta vía se producen todas las operaciones concernientes al negocio. Por tanto, se produce también la ejecución, la facturación, el pago, el servicio postventa, y demás relacionadas con cada operación. La validez de este medio

---

<sup>38</sup> Véase CANNAS, F. (2015). “The new models of the digital economy and the challenges for VAT systems”. En M. LANG, I. LEJEUNE, M. LANG, & I. LEJEUNE (Edits.), *VAT/GST in a global digital economy* (pp. 1-13). Alphen aan den Rijn, Países Bajos: Wolters Kluwer Law and Business. p. 6: “El término ‘comercio electrónico’ se refiere a una amplia variedad de actividades comerciales llevadas a cabo (también) a través del uso de computadoras. Este concepto se puede dividir en dos subcategorías: (-) Comercio electrónico indirecto, que incluye todas las situaciones en las que las dos partes usan un medio digital para cerrar el trato, pero luego usan un canal 'normal' para enviar los bienes; y (-) Comercio electrónico directo, que incluye la transferencia electrónica de bienes y servicios digitales, como sitios web, bases de datos y programas”. Traducción propia.

de contratación fue reconocida por el artículo 23 de la Ley 34/2002 del 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información (En adelante, LSSI)<sup>39</sup>.

Se trata del tipo de operaciones en las cuales la totalidad de la negociación, así como el objeto mismo del contrato se dan a través de la vía telemática. En estos casos, la prestación correspondiente se recibe también por vía electrónica. Es el caso de la adquisición de intangibles a través de la Web, como sucede con la descarga de música, compra de software, libros, programas de televisión a la carta y películas a demanda, entre otros.<sup>40</sup>

El comercio electrónico directo tiene como particularidad que la prestación recibida será siempre un intangible. Es por esto que cuando se hace referencia

---

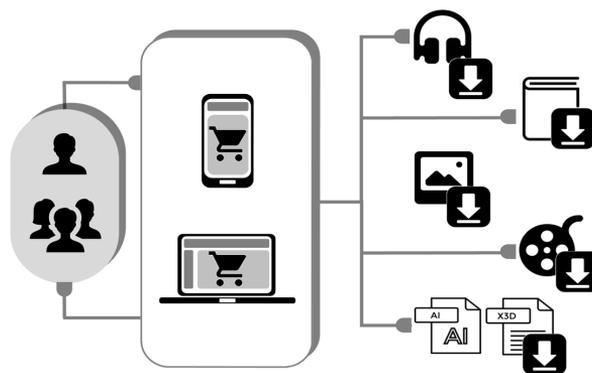
<sup>39</sup> Según lo dispuesto por los artículos 23.1 y 23.3 de la LSSI: “Los contratos celebrados por vía electrónica producirán todos los efectos previstos por el ordenamiento jurídico, cuando concurren el consentimiento y los demás requisitos necesarios para su validez. Siempre que la Ley exija que el contrato o cualquier información relacionada con el mismo conste por escrito, este requisito se entenderá satisfecho si el contrato o la información se contiene en un soporte electrónico”.

Esta misma Ley regula aspectos generales de las posibles relaciones que se pueden dar a través de la vía telemática, en cuanto al comercio electrónico, en el artículo 6 se establece que: “es una actividad que no está sujeta a autorización previa”, opera el régimen de libre prestación para los residentes de los Estados Miembro de la UE, y para los no residentes en un país miembro de la UE se estará a lo dispuesto por los tratados internacionales.

<sup>40</sup> Véase supra Capítulo I.A.I. Apartado: “Introducción al concepto de comercio electrónico”, donde se explica la diferencia entre el comercio electrónico y el servicio de radiodifusión.

a las prestaciones enteramente recibidas a través de la vía telemática siempre se habla de prestación de servicios.<sup>41</sup>

Es necesario profundizar en la delimitación de este concepto, puesto que no todos los servicios prestados por vía electrónica son iguales, dado que algunos están completamente automatizados, pero existen otros en los cuales la intervención humana sigue siendo necesaria.



#### *i. Servicios en línea con intervención humana*

Son aquellos servicios en los que todos los elementos, desde la orden de compraventa en adelante, se producen a través de Internet, pero en los cuales la prestación, si bien también es recibida a través de medios electrónicos, requiere una intervención humana sin la cual no es posible que se produzca.

El desarrollo de la tecnología y la alfabetización digital de la sociedad hacen que este tipo de servicios sea cada vez más común, como sucede, por ejemplo, con las tareas de diseño y adaptación de software, en las cuales basta con que los consultores y asesores tengan acceso a través de conexión remota a los

---

<sup>41</sup> Véase Infra: Capítulo I.III.A Apartado: “Delimitación del hecho imponible”.

servidores del cliente para que puedan realizar todas las tareas de programación e implementación de los sistemas adaptados a las necesidades del destinatario.

Casos de prestación de servicios en línea no automatizados los encontramos también en algunos de los supuestos de enseñanza a distancia, en los cuales existe un docente que se conecta para impartir los contenidos contratados por el alumno, pero en el cual existe una interacción entre ambos. Se trata de clases que se imparten en un momento determinado, no de vídeos pregrabados que los estudiantes pueden descargar o ver a la carta.

Un caso muy similar al anterior lo encontramos en los casos de las conferencias y seminarios, en los que los asistentes virtuales, conectados a través de la red, pueden inclusive enviar al momento las preguntas para participar en los foros.

También es cada vez más común que se organicen visitas guiadas a museos para conocer a distancia las exposiciones temporales, o las explicaciones proporcionadas por expertos acerca de una determinada obra. De la misma manera se pueden asistir virtualmente a muestras culturales, como obra de teatro o danza.

Internet es una de las vías de financiación que han encontrado también entidades como las orquestas filarmónicas, como sucede con la de Berlín, la cual vende suscripciones para que quien esté interesado adquiera los derechos para visualizar en directo los conciertos ofrecidos por dicha institución.

*ii. Servicios en línea automatizados. Servicios prestados por vía electrónica*

Dentro de los servicios de la sociedad de la información existen unos específicos que la legislación ha denominado **“servicios prestados por vía electrónica”**. Este nombre puede dar lugar a confusiones con el comercio electrónico en general, pero realmente se trata de una categoría especial de los servicios prestados a través de la vía telemática.

Los servicios prestados por vía electrónica, de acuerdo con el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, son aquellos prestados a través de Internet o de una red electrónica, que estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima. Asimismo, son servicios que no tendrían viabilidad al margen de las tecnologías de la información y las comunicaciones.<sup>42</sup> Por lo tanto, solo puede tratarse de servicios que tengan como objeto una prestación intangible.

En la Directiva 2006/112/CE se hace referencia a los servicios prestados por vía electrónica, pero no se ahonda en la definición. Cuando se alude a estos servicios, remite al Anexo II de dicha norma, en el cual se establece una lista indicativa de los servicios prestados por vía electrónica a que se refiere el artículo 58, párrafo primero, letra c).

Dicha lista contiene los siguientes apartados: (1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y equipos;<sup>43</sup> (2)

---

<sup>42</sup> Véase Artículo 7.1 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.

<sup>43</sup> Véase Anexo I Apartado 1 del Reglamento de ejecución (UE) n° 282/2011, Cit, en el cual se desarrolla este apartado, describiendo como posibles en dicha categoría los siguientes servicios: (a) alojamiento de sitios Web y de páginas Web; (b) mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas; (c) administración de sistemas remotos; (d) depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener

Suministro de programas y su actualización;<sup>44</sup> (3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;<sup>45</sup> (4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y

---

electrónicamente datos específicos; (e) suministro en línea de espacio en disco a petición.

<sup>44</sup> Véase Anexo I Apartado 2 del Reglamento de ejecución (UE) n° 282/2011, Cit, en el cual se desarrolla este apartado, describiendo como posibles en dicha categoría los siguientes servicios: “(a) acceso o descarga de programas informáticos como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones; (b) programas para bloquear la descarga de banners publicitarios; (c) descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras; (d) instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios Web; (e) instalación automatizada en línea de cortafuegos”.

<sup>45</sup> Véase Anexo I Apartado 3 del Reglamento de ejecución (UE) n° 282/2011, Cit, en el cual se desarrolla este apartado, describiendo como posibles en dicha categoría los siguientes servicios: (a) Acceso o descarga de fondos de escritorio; (b) Acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictográficas o de salvapantallas; (c) contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas; (d) suscripción a periódicos y revistas en línea; (e) Weblogs y estadísticas de sitios Web; (f) noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos; (g) información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la bolsa continuamente actualizados; (h) suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, banners en un sitio Web o página Web; (i) uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.

de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;<sup>46</sup> (5) Suministro de enseñanza a distancia.<sup>47</sup>

Asimismo, el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 establece en el artículo 7 una serie de supuestos que son considerados como servicios prestados por vía electrónica, según el cual, este tipo de servicios abarcará: “(a) El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos,

---

<sup>46</sup> Véase supra Capítulo I.I.A.2. Apartado: “Diferenciación de los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de radiodifusión y de los servicios de telecomunicaciones”.

Véase Anexo I Apartado 4 del Reglamento de ejecución (UE) n° 282/2011, Cit, en el cual se desarrolla este apartado, describiendo como posibles en dicha categoría los siguientes servicios: (a) acceso o descarga de música en ordenadores personales o teléfonos móviles; (b) acceso o descarga de melodías o fragmentos musicales tonos de llamada u otros sonidos; (c) acceso o descarga de películas; (d) descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles; (e) acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.

<sup>47</sup>Véase Anexo I Apartado 5 del Reglamento de ejecución (UE) n° 282/2011, Cit, en el cual se desarrolla este apartado, describiendo como posibles en dicha categoría los siguientes servicios: “(a) enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilice como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno; (b) ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente, sin intervención humana”.

De acuerdo con el considerando 11 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit, la enumeración de las operaciones que constituyen prestación de servicios por vía electrónica se hace en aras de conseguir una mayor claridad de la norma, pero no pueden considerarse definitivas ni exhaustivas.

sus modificaciones y sus actualizaciones; (b) Los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página Web; (c) Los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente; (d) La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en los que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por un ordenador; (e) Los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada, es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergues de sitios, acceso a debates en línea, etc. (f) Los servicios enumerados en el anexo 1”.<sup>48</sup>

Este artículo menciona también aquellas cosas que no se consideran “servicios prestados por vía electrónica”.<sup>49</sup>

---

<sup>48</sup> Este Anexo I del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011., Cit., desarrolla los cinco apartados del Anexo II de la Directiva 2006/112/CE.

<sup>49</sup> *Ibíd.*, en el numeral 3 se establecen aquellas cosas que no serán consideradas servicios prestados por vía electrónica. El apartado 1 no abarca los siguientes casos: “(a) Los servicios de radiodifusión y televisión; (b) los servicios de telecomunicaciones; (c) las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúen por vía electrónica; (d) Los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares; (e) el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas; (f) los CD y casetes de audio; (g) las cintas de vídeo y DVD; (h) los juegos en CD-ROM; (i) los servicios de profesionales tales como abogados, consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico;

## B. Evolución del comercio electrónico

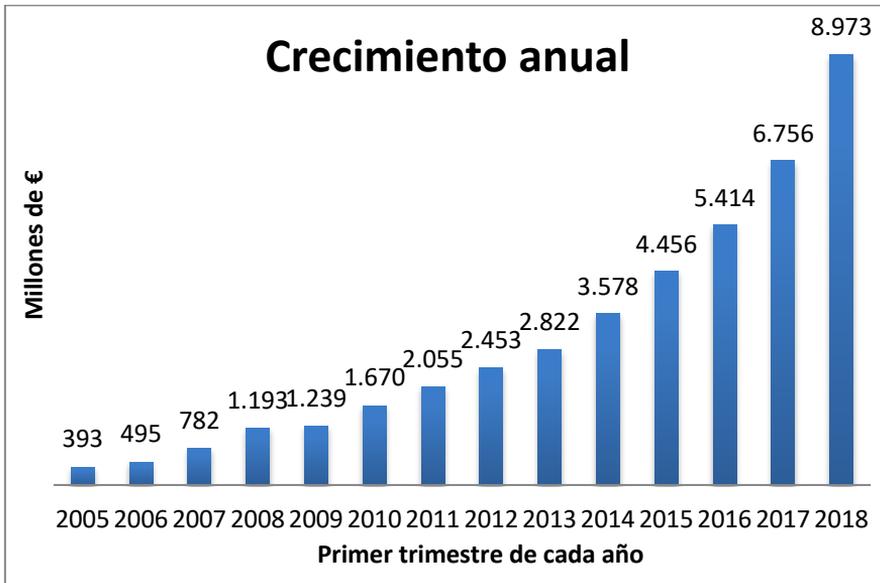
El comercio electrónico cobra cada día más importancia en la economía española.<sup>50</sup> En el siguiente cuadro presentamos una gráfica del crecimiento del

---

(j) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota; (k) los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos; (l) los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea; (m) los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión; (n) los servicios de ayuda telefónica; (o) los servicios de enseñanza prestados únicamente por correspondencia, por ejemplo por correo postal; (p) los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa; (q) a (s) no se encuentran vigentes; (t) las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea; (u) el alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea”.

<sup>50</sup> En general, las tecnologías de la información y la comunicación han cobrado mucha importancia en la sociedad, destacamos la introducción a la Exposición de Motivos de la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios Públicos, que comienza afirmando: “Determinadas edades de la humanidad han recibido su denominación de las técnicas que se empleaban en las mismas y hoy podríamos decir que las tecnologías de la información y las comunicaciones están afectando también muy profundamente a la forma e incluso al contenido de las relaciones de los seres humanos entre sí y de las sociedades en que se integran. El tiempo actual -y en todo caso el siglo XXI, junto con los años finales del XX-, tiene como uno de sus rasgos característicos la revolución que han supuesto las comunicaciones electrónicas. En esa perspectiva, una Administración a la altura de los tiempos en que actúa tiene que acompañar y promover en beneficio de los ciudadanos el uso de las comunicaciones electrónicas. Éstos han de ser los primeros y principales beneficiarios del salto, impensable hace solo unas décadas, que se ha producido en el campo de la tecnología de la información y las comunicaciones electrónicas. Al servicio, pues, del ciudadano la Administración queda obligada a transformarse en una

comercio electrónico tomando como referencia las ventas realizadas en España durante cada uno de los primeros trimestres del año, comenzando desde el año 2005.<sup>51</sup>



Los datos anteriores indican que Internet es un mercado que sigue en pleno desarrollo, que no solamente es utilizado por una inmensa mayoría de las empresas para impulsar su actividad, sino que se está perfilando como una forma de emprender nuevos negocios. Y es que este medio ofrece múltiples ventajas a cualquier tipo de negocio y sin importar el tamaño del mismo.<sup>52</sup>

---

administración electrónica regida por el principio de eficacia que proclama el artículo 103 de nuestra Constitución”.

<sup>51</sup> Estos datos fueron extraídos de los informes presentados por la CNMC, correspondientes al primer trimestre de cada uno de los años.

<sup>52</sup> Antes de la popularización de Internet el comercio internacional estaba limitado a las multinacionales, las cuales requerían una gran infraestructura, y la presencia en cada uno de los Estados en los que tuviera negocios. Las nuevas tecnologías han permitido

Según las estadísticas de Eurostat en el 2017 el 87% de los hogares de la UE ya disponían de conexión a Internet, cifra que se ubicaba en el 79% en el 2013, frente a un 55% en 2007. Además, un 73% de los ciudadanos europeos declaran utilizar Internet diariamente.<sup>53</sup>

Aun en los momentos más serios de la crisis económica mundial atravesados hace algunos años, cuando las previsiones de inestabilidad hacían revisar a la baja cualquier crecimiento del comercio mundial, las cifras del comercio electrónico no detuvieron su crecimiento.<sup>54</sup>

---

que las grandes empresas multinacionales gestionen sus operaciones desde centros regionales.

Además, las tecnologías de la información y la comunicación han permitido que pequeñas y medianas empresas tengan presencia global, situación impensable hace unos años. Existen empresas dedicadas al desarrollo de contenidos digitales (Ej. Las que desarrollan aplicaciones) que pueden tener presencia en varios países y continentes, pero siguen teniendo la consideración de PYMES, por ello se ha acuñado el término **micromultinacionales**.

<sup>53</sup> Documento que puede consultarse en: <https://ec.europa.eu/eurostat/cache/infographs/ict/2018/bloc-1a.html> (última visita el 3 de diciembre de 2018)

<sup>54</sup> ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO, Órgano de Examen de las Políticas Comerciales. “Revista General de la Evolución del Entorno Comercial Internacional. Informe anual del Director General. Documento que puede consultarse en: [http://www.wto.org/spanish/news\\_s/spra\\_s/spra44\\_s.htm](http://www.wto.org/spanish/news_s/spra_s/spra44_s.htm) (última visita febrero 2020)

Para la Organización Mundial del Comercio (en adelante, OMC) el 24 de noviembre de 2014, “La inestabilidad reciente ha hecho revisar a la baja las previsiones económicas de las organizaciones internacionales, incluida la Organización Mundial

Que el comercio electrónico haya crecido de la manera indicada en líneas anteriores, a pesar de la situación de la economía global, nos demuestra que las TIC han cambiado la forma en que las sociedades interactúan.

## ***II. La fiscalidad indirecta del comercio electrónico***

Los desarrollos tecnológicos que permitieron el comercio minorista internacional de intangibles generaron una alerta generalizada. En ese momento, mediados de la década de los noventa, la legislación existente no había previsto las posibilidades de comercio que se abrían paso de una manera acelerada.

Al interior de la UE, desde las primeras discusiones se decidió apostar por la aplicación de los impuestos ya existentes para gravar el comercio electrónico. Esta idea que fue aceptada también en la Conferencia de la OCDE celebrada en Ottawa, pero se consideró necesario hacer unos ajustes y se dictaron los principios aplicables a la fiscalidad indirecta del comercio electrónico.

---

del Comercio. La Secretaría de la OMC estima ahora un crecimiento del comercio mundial del 3,1% en 2014 y del 4% en 2015.

Véase Fondo Monetario Internacional. 2014. Perspectivas de la economía mundial: Secuelas, nubarrones, incertidumbres (Washington, octubre). Según este informe, el Fondo Monetario Internacional también ha reducido a la baja su previsión de crecimiento del PIB mundial real en paridad del poder adquisitivo en 2014 al 3,3% (el 2,6% a los tipos del mercado) y al 3,8% en 2015 (el 3,2% a los tipos del mercado). A pesar de las revisiones a la baja, los pronósticos prevén que continúe la recuperación económica mundial, aunque reconociendo que el riesgo de deterioro es más elevado”.

## **A. Primeros pronunciamientos de las organizaciones internacionales sobre la fiscalidad indirecta del comercio electrónico**

El surgimiento del comercio electrónico dio lugar al nacimiento un nuevo ámbito de actuación de los sujetos pasivos, de nuevas operaciones y nuevos hechos imposables. A la vez, estableció un nuevo canal de comunicación entre los sujetos pasivos y la administración, otorgándole, además a esta última una herramienta de control de la información.<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> Según el artículo 9.1 Directiva 2006/112/CE, Cit.:“Serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esta actividad.

Serán consideradas actividades económicas todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular, será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”.

En los siguientes artículos se va depurando el concepto, excluyendo por ejemplo las actividades realizadas por empleados con una relación de subordinación.

Por su parte, en el derecho interno, en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), el sujeto pasivo se encuentra definido en los artículos 84 y siguientes. La definición es muy similar a la de la normativa europea que acabamos de indicar. Según el Artículo 84. Uno: “Serán sujetos pasivos del Impuesto: (1º) Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes”. Al igual que en la Directiva, los artículos siguientes van depurando el concepto.

Una vez asumida la implantación del comercio electrónico en el mercado, surgieron varias propuestas en lo que a la fiscalidad se refiere. Finalmente, se optó por la aplicación de las figuras tributarias tradicionales.<sup>56</sup>

Resulta evidente que el comercio electrónico facilita enormemente el comercio entre sujetos localizados en diferentes Estados. Ese componente internacional obliga a que la regulación del mismo en materias como la fiscalidad vayan más allá del ámbito interno/ estatal.<sup>57</sup>

Al no existir una organización de Derecho Tributario Internacional, la OCDE ha sido la organización líder en el establecimiento de las directrices en materia de la fiscalidad del comercio electrónico. COCKFIELD afirma que: “otras organizaciones internacionales como la Organización Mundial del Comercio, las Naciones Unidas, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional han dado forma a las normas de Derecho Tributario internacional, pero la OCDE es generalmente reconocida como la organización más influyente

---

En cuanto a la naturaleza del sujeto pasivo, puede ser tanto una persona física como una persona jurídica. Lo relevante, por tanto, es que se trate de un empresario o profesional que realice el hecho imponible.

<sup>56</sup> Las más destacadas son la de los Estados Unidos de América, de crear una zona franca de internet, es decir, de no someter a tributación las operaciones del comercio electrónico. Por su lado, la UE sugirió la introducción de nuevas figuras impositivas.

<sup>57</sup> Siguiendo a GRAY, J. (2000) “Falso amanecer los engaños del capitalismo global”. Barcelona. Paidós. p. 75: “La globalización puede significar muchas cosas, puede entenderse como la expansión mundial de las modernas tecnologías de producción y comunicaciones. También se puede decir que la globalización indica que la mayoría de las economías están conectadas con otras economías en todo el mundo, así esta conexión se da en distintos grados”.

respecto al impuesto sobre la renta”.<sup>58</sup> Si bien el autor se refiere al impuesto sobre la renta, es notorio que la OCDE ha sido relevante en la evolución tanto de los impuestos directos como de los indirectos.<sup>59</sup>

---

<sup>58</sup> COCKFIELD, A. J. (2006). The Rise of the OECD as Informal World Tax Organization Through National Responses to E-Commerce Tax Challenges. *Yale Journal of Law and Technology*, 8 (1), 136-187. p. 139.

<sup>59</sup> Ver: COCKFIELD, A. HELLERSTEIN, W. MILLAR, R. & WAERZEGGERS, C., (2013) “Taxing Global Digital Commerce...”, Op. Cit., p. 502: “Una observación más detallada sobre los procesos de negociación no vinculantes que se produjeron durante la elaboración de las directrices sobre el comercio electrónico, puede ayudar a ilustrar cómo evolucionaron los procesos institucionales de la OCDE para enfrentar los desafíos impositivos del comercio electrónico, procesos que luego se utilizaron en otras áreas de política fiscal. A fines de la década de 1990, diferentes Grupos de Trabajo de la OCDE delegaron ciertas tareas a Grupos de Asesoramiento Técnico (TAG por su nombre en inglés) que fueron codirigidos por un delegado de los gobiernos y un representante de la industria. Posteriormente, los codirectores asesoraron e informaron los resultados de la discusión al Grupo de Trabajo correspondiente. El uso de Grupos de Trabajo y TAG proporcionó un foro para que los expertos en impuestos deliberen de manera extensa antes de alcanzar el consenso. En particular, la decisión de extender la membresía de TAG a representantes de la industria y de los Estados miembros que no pertenecen a la OCDE probablemente jugó un papel importante al alentar a los participantes a "aceptar" los cambios recomendados, ya que tuvieron la oportunidad de expresar sus preocupaciones desde el principio. Los TAG estaban compuestos por un número aproximadamente igual de miembros provenientes de la industria y el gobierno (y, como se indicó anteriormente, incluían académicos y representantes de países no miembros de la OCDE)”. Traducción propia.

En materia tributaria, las recomendaciones y directrices emitidas por los organismos internacionales, aunque muchas de ellas no tienen carácter de ser jurídicamente vinculantes, en la práctica sí que son tenidas en cuenta por los distintos estados a la hora de establecer las normas internas y a la hora de realizar las interpretaciones de las mismas, algo que AGULLÓ calificó como armonización espontánea.<sup>60</sup>

---

En este sentido, véase AGULLÓ AGUERO, A. “El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico”, Actualidad Informática Aranzadi, núm. 33, 1999, pp. 9-10.

<sup>60</sup> Véase AGULLÓ AGUERO, A. “El Impuesto de Sociedades ante el Derecho Comunitario”, Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, núm. 10, 1986, p. 140.

Véase también, DIRECTIVA (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. En esta Directiva se introducen a la normativa europea las medidas derivadas del proyecto sobre las BEPS, que se han adoptado dentro de este proyecto de la OCDE.

Las directrices de la OCDE ya han sido tenidas en cuenta, por ejemplo, en el documento COMISIÓN EUROPEA, Propuesta de Directiva del Consejo, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. COM (1998) 67 final, 4 de marzo de 1998, Bruselas. En esta Comunicación, la Comisión toma como referencia para las definiciones de los conceptos de interés, canon, entre otros, las definiciones de la OCDE.

Históricamente, hemos visto que también el TJUE, por ejemplo en la Sentencia de 14 de febrero de 1995, en el asunto C- 279/93, caso Shumacker, toma en cuenta los criterios de la OCDE, al fallar tomando en consideración lo siguiente: “Así, el Derecho fiscal internacional y, concretamente, el modelo de convenio de la OCDE en materia de doble imposición admite que, en principio, corresponde al Estado de residencia

A continuación describiremos algunos de los primeros documentos e informes que sobre esta materia emitieron la UE y la OCDE, los cuales consideramos que son los más relevantes e ilustrativos sobre las preocupaciones iniciales.

En 1996 la OCDE emitió el documento denominado “*Comercio Electrónico: los desafíos para la administración tributaria y los contribuyentes*.”<sup>61</sup> Podríamos decir que esta es la primera manifestación acerca de las preocupaciones que se generaron sobre la fiscalidad del comercio electrónico. Este documento es el resultado de una reunión informal entre empresarios y la OCDE, en la cual, Robert Mattson, de IBM, concluye que a pesar de la incertidumbre que genera la utilización del comercio electrónico a las autoridades fiscales, confía en que los retos de las mismas no serán muy diferentes de los retos que se tienen en el comercio internacional, toda vez que la tecnología también les permitirá a las administraciones efectuar el control de las transacciones.

Por su parte, en 1997, el Grupo de Trabajo N°1 de los Servicios de la Comisión Europea publicó el documento “Armonización de los Impuestos Sobre el Volumen de Negocios- Informe Provisional Sobre las Implicaciones del Comercio Electrónico para el IVA y las Aduanas”, donde entre otras cosas, concluyó que “los mecanismos y la base jurídica existentes bastarían para garantizar la percepción de los impuestos, aunque las administraciones

---

gravar al sujeto pasivo de manera global, teniendo en cuenta los elementos inherentes a su situación personal y familiar”.

<sup>61</sup> Electronic commerce: the challenges to tax authorities and taxpayers. Documento disponible en: <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923232.pdf> (última visita marzo de 2020)

deberían estar atentas a la probable incidencia de cambios en la estructura y en el volumen de las transacciones”.<sup>62</sup>

Además, la Comisión Europea en la COM (97) 157 final<sup>63</sup>, en relación a la fiscalidad indirecta, se hace especial hincapié en la necesidad de evaluar las condiciones del comercio electrónico para determinar si es necesario crear unas nuevas figuras impositivas. Había que comenzar por comprobar si la normativa existente era suficiente para regular la actividad, rechazando algo que ellos denominan ‘legislar por legislar’.

La decisión adoptada necesariamente tenía que buscar el principio de neutralidad, de tal manera que se rechazara cualquier diferencia tributaria entre las transacciones realizadas a través del comercio electrónico y las realizadas de manera tradicional.

De cara a afrontar las discusiones en la Conferencia de Ottawa, en donde se discutirían los principios aplicables al comercio electrónico, la Comisión Europea estableció una serie de principios que se debían defender por parte de la UE.<sup>64</sup> Las directrices básicas propuestas fueron:

---

<sup>62</sup> Se hace referencia a este informe en [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52000PC0349\(01\)](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52000PC0349(01)) (última visita marzo de 2020)

<sup>63</sup> COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones, Iniciativa europea de comercio electrónico, Cit.

<sup>64</sup> COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. *Comercio electrónico y fiscalidad indirecta*, COM(1998) 374 final, 17 de junio de 1998, Bruselas. Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:51998DC0374&from=ES>

- Ausencia de nuevos impuestos
- Trasmisión electrónica en tanto que servicio. (Las entregas de bienes intangibles por medio de la Red deben calificarse como prestaciones de servicio)
- Garantizar la neutralidad
- Facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales
- Garantizar el control y el cumplimiento
- Facilitar la administración de los impuestos

## **B. La mesa de Turku y los principios propios de la fiscalidad del comercio electrónico<sup>65</sup>**

Después de diversos debates, los organismos internacionales que se han ocupado del estudio de la fiscalidad del comercio electrónico concluyeron que además de la aplicación de los principios del derecho tributario, se debían aplicar unos principios propios a esta nueva manera de ejercer el comercio. Los principios se fijaron en el marco de la mesa de la OCDE celebrada en Turku (Finlandia) en 1997, y se ratificaron en la cumbre de la misma institución celebrada en Ottawa en octubre de 1998.<sup>66</sup>

---

<sup>65</sup> NEUMARK, F. (1974). "Principios de la Imposición". Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. p. 44: "los «principios», «postulados», «directrices», «canons», «rules», «règles», «maximes» de la imposición, cualquiera que sea el término empleado, siempre se trata de algo normativo, de preceptos del deber ser que se formulan en orden a la realización de determinados objetivos".

<sup>66</sup> OECD, Ministerial Conference, "A borderless world: Realising the potential of global electronic commerce", Ottawa, 7-9 October 1998. Conference Conclusions. París, 18 diciembre de 1998. SG/EC(98)14/FINAL. Documento disponible en:

De acuerdo con el documento OCDE 2014, actualmente, en materia de fiscalidad indirecta, se da la aplicación generalizada de los principios establecidos en el marco tributario de la conferencia de Ottawa, aunque estos fueron dictados en el contexto de la fiscalidad del comercio electrónico. Con el tiempo, éstos han sido aceptados por los diferentes países para aplicarlas al IVA, tanto en el comercio internacional como en el doméstico.<sup>67</sup>

Hay quien también indica que existe el principio de **suficiencia** “de modo que la imposición del comercio electrónico soporte una tributación equivalente a la del comercio tradicional sin que por ello se pierda base fiscal ni se vea afectada la recaudación efectiva de los tributos que la afecten”.<sup>68</sup> Sin embargo, desde nuestro punto de vista este se encuentra subsumido dentro del principio de neutralidad.

Esos principios propios de la fiscalidad del comercio electrónico son los siguientes:

---

[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=sg/ec\(98\)14/final](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=sg/ec(98)14/final) (última visita, marzo 2020)

<sup>67</sup> Finalmente, el marco tributario de la conferencia de Ottawa se deriva de los principios generales del Derecho tributario del comercio convencional: Neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia, flexibilidad.

<sup>68</sup> Véase BUSTOS BUIZA, FRAISERO ARANGUREN, NIETO ALTUZARRA, SANCHEZ GALLARDO, & SEIJO PÉREZ, (2001), Dossier Práctico sobre Fiscalidad del Comercio Electrónico, Francis Lefebvre. Madrid. p 68. Apartado de Principios Básicos de la Tributación del Comercio Electrónico.

## 1.- Principio de Neutralidad

La fiscalidad debe ser neutral entre las distintas formas de comercio, así como entre las empresas en situaciones similares que llevan a cabo operaciones similares; entre las empresas extranjeras y nacionales; y entre el comercio internacional y nacional.

Si bien, el principio de neutralidad es un principio que ya existía en el Derecho Tributario, a nivel de comercio electrónico cobra importancia por el trato desigual que puede llegar a presentarse entre quienes ejercen el comercio a través de los medios tradicionales o a través de la vía telemática.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> COCKFIELD, A. HELLERSTEIN, W. MILLAR, R. & WAERZEGGERS, C., (2013) "Taxing Global Digital Commerce". Alphen aan den Rijn, Países Bajos: Wolters Kluwer. p.36: "Tradicionalmente, el principio de neutralidad se ha articulado en términos de dos dimensiones competitivas: Neutralidad de Exportación de Capital (CEN por su nombre en inglés) y Neutralidad de Importación de Capital (CIN por su nombre en inglés). El CEN generalmente es considerado por los economistas como un requisito previo para la eficiencia económica mundial. De acuerdo con este principio, el sistema tributario no debe distorsionar la elección entre inversión en el país o en el extranjero. Para implementar el CEN, un país que grava los ingresos mundiales de un contribuyente residente debe otorgar un crédito por impuestos extranjeros.

El CIN a menudo es favorecido por los representantes empresariales por razones de competitividad. Según CIN, toda actividad comercial dentro de una jurisdicción dada debe estar sujeta al mismo nivel general de impuestos. Bajo este principio, un país debe evitar las reglas impositivas que podrían causar que sus contribuyentes residentes (empresas particulares) soporten una carga impositiva efectiva más alta en los mercados extranjeros que sus competidores de otros países. Para implementar el CIN, los países deberían eximir a sus residentes del impuesto sobre los ingresos

Partiendo del carácter internacional de este tipo de comercio, es fundamental que los prestadores de servicios extranjeros tengan un tratamiento equiparable al de los prestadores localizados en la jurisdicción en la que el impuesto debe ser pagado.<sup>70</sup> Por lo tanto, los requisitos exigidos a los prestadores de servicios no localizados, para el cumplimiento de sus obligaciones como sujetos pasivos, no deben ser exagerados ni innecesarios, no se deben crear desventajas fundadas en la localización del prestador del servicio.

La neutralidad tiene una estrecha conexión con el principio de tributación en destino, en la medida en que gravar un servicio prestado por vía electrónica en el estado de consumo, garantiza que las cargas fiscales de las importaciones sean las mismas que las debidas por la prestación de servicios o intangibles realizada en el mercado doméstico.

Según la OCDE 2017, para que se cumpla con el principio de neutralidad es necesario que se dé el principio de buena administración fiscal.<sup>71</sup>

---

provenientes de fuentes extranjeras o al menos permitir el diferimiento de los impuestos internos actuales de dichos ingresos”.

<sup>70</sup> OECD, Discussion Drafts for Public Consultation, International VAT/GST Guidelines, Guidelines on Place of Taxation for Business-to-Consumers Supplies of Services and Intangibles, Provisions on Supporting the Guidelines in practices, 18 December 2014 – 20 february 2015. OCDE, París, 2014. Documento disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/consumption/discussion-draft-oecd-international-vat-gst-guidelines.pdf> (última visita, marzo 2020)

<sup>71</sup> OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. p.25. Documento disponible en: <https://doi.org/10.1787/9789264271401-en> (última visita, marzo 2020)

El principio de buena administración fiscal consiste en:

## 2.- Principio de Eficiencia

La eficiencia consiste en alcanzar la mejor relación entre los medios empleados y los resultados obtenidos. En materia de comercio electrónico, la OCDE plantea la eficiencia como la disminución en tanto como sea posible de los costes de cumplimiento de las obligaciones fiscales y de los costes

---

Aplicar el Derecho Tributario de una manera confiable, transparente y justa.

Exponer y comunicar a los contribuyentes sus derechos y obligaciones, así como los procedimientos de cumplimiento disponibles y los mecanismos de compensación.

Entregar constantemente información de calidad, responder a las consultas, y recursos presentados por los contribuyentes de una manera precisa y oportuna.

Proporcionar a los contribuyentes un acceso seguro y confiable a la información sobre los derechos y obligaciones con respecto a la ley.

Garantizar que los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias son los mínimos.

Cuando sea apropiado, darle a los contribuyentes la oportunidad de comentar los cambios de las políticas administrativas y de los procedimientos.

Usar la información de los contribuyentes solamente para los usos permitidos por la ley.

Desarrollar y mantener buenas relaciones con los grupos de contribuyentes (clients groups) y con la comunidad en general.

Si es necesario que la administración tributaria imponga ciertos requisitos administrativos para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, debe procurar no crear unos requisitos que supongan cargas inapropiadas o desproporcionadas a los empresarios.

administrativos, no solo para las empresas, sino también para las autoridades fiscales.<sup>72</sup>

El principio de eficiencia está directamente relacionado con el principio de neutralidad debido a que cuando se alcanza el objetivo de disminuir los costes asociados al cumplimiento de las obligaciones fiscales, a la vez, se contribuye a disminuir las distorsiones en la fiscalidad de los intercambios de bienes y servicios.

Los avances tecnológicos proporcionan tanto a los empresarios como a las administraciones tributarias herramientas cada vez más potentes para la gestión, declaración y pagos de los impuestos, así como también para los controles e inspecciones.

### **3.- Principio de Certeza y Simplicidad**

El principio de certeza deriva del principio de seguridad jurídica, el cual a su vez no solo es uno de los principios inspiradores del Derecho Tributario, sino que además, se trata de uno de los principios recogidos en el Título Preliminar de la Constitución Española, el artículo 9.3 lo contempla y garantiza para todo el ordenamiento jurídico español,<sup>73</sup>

---

<sup>72</sup> OCDE — “International VAT/GST Guidelines”. –OECD París noviembre de 2017. p. 18.

<sup>73</sup> Véase artículo 9.3. de la Constitución española: “La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de

Exige que la legislación tributaria sea precisa y su aplicación previsible. Desde el punto de vista del Derecho Tributario, ello permite a los ciudadanos conocer cuales son las obligaciones fiscales derivadas de su actividad con un mínimo margen de error.<sup>74</sup> También se asocia con el principio de reserva de ley o de legalidad, en la medida en que se exige que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.<sup>75</sup>

Por otro lado está el principio de simplicidad, el cual podemos considerarlo complementario al de certeza. Se trata también de uno de los principios del Derecho Internacional Tributario, y exige que la normas tributarias deben ser claras y comprensibles para que las empresas puedan anticipar las consecuencias fiscales de una transacción, incluyendo el saber cuándo, dónde y cómo se declara el impuesto.<sup>76</sup>

La simplicidad conlleva evitar la generación de un exceso de regulación o duplicidades de intervención administrativa sobre la actividad de los particulares, y en especial, de los poderes económicos. Establece que los costes

---

derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”.

<sup>74</sup> Véase: Sentencia del Tribunal de Primera Instancia UE (Sala Tercera ampliada) de 8 de julio de 2008. AC-Treuhand AG contra Comisión de las Comunidades Europeas. Asunto T-99/04.

<sup>75</sup> Véase: PEREZ ROYO, F. GARCÍA BERRO, I. PEREZ ROYO, F. ESCRIBANO, A. CUBERO TRUYO, & F. M. CARRASCO GONZALEZ, “Curso de derecho financiero y tributario. Parte especial”. (2014). p. 77

<sup>76</sup> Véase Conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro presentadas el 12 de junio del 2008, para la STJUE correspondiente al Asunto C-288/07. Petición de decisión prejudicial planteada por a por la High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido). Apartado 20.

administrativos deben ser mínimos; es por este motivo que se asocia al principio de economía del sistema tributario.<sup>77</sup>

#### **4.- Principio de Eficacia y Equidad**

La fiscalidad debe permitir que se recaude la cantidad correcta de impuestos en el momento adecuado. Las posibilidades de evasión y elusión fiscal deben reducirse al mínimo, manteniendo las medidas oportunas para contrarrestar los riesgos existentes.

Para COCKFIELD, Et. Al., "La equidad es un principio fundamental de la política fiscal. En el contexto interno, la equidad fiscal a menudo se refiere a la equidad entre contribuyentes, que comúnmente se expresa en términos de "equidad horizontal" y "equidad vertical". La equidad horizontal requiere que los contribuyentes con una situación similar sean gravados de la misma manera. La equidad vertical requiere que los contribuyentes con ingresos más altos paguen impuestos más altos que los contribuyentes con ingresos más bajos. En el contexto internacional, además de la equidad entre contribuyentes,

---

<sup>77</sup> Conclusiones del Abogado General SR. M. Poiares Maduro presentadas el 18 de mayo del 2004 correspondientes al Asunto C-8/03. Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) contra Estado belga. Petición de decisión prejudicial: Tribunal de première instance de Bruxelles - Bélgica. Sexta Directiva IVA - Artículos 4 y 9, apartado 2, letra e) - Concepto de sujeto pasivo - Lugar en que se efectúan las prestaciones de servicios - SICAV. Apartado 16.

también existe un problema de equidad internacional: cada país debe recibir una parte justa de los ingresos de las transacciones transfronterizas”.<sup>78</sup>

Los mismos autores, en relación al principio de equidad en comercio electrónico, afirman "El principio de equidad horizontal supone que los contribuyentes que participan en transacciones de comercio electrónico no deben ser tratados de manera diferente a los contribuyentes que participan en formas tradicionales de transacciones comerciales, cuando las transacciones sean económicamente equivalentes".

En España la eficacia es uno de los principios constitucionales a los cuales está sometida la Administración pública, según el cual, los objetivos tienen que ser alcanzados en plazos razonables.<sup>79</sup>

## **5.- Principio de Flexibilidad**

Los sistemas tributarios deben ser flexibles y dinámicos para adaptarse al ritmo de los avances tecnológicos y comerciales. El contenido de este principio se asemeja al principio de neutralidad tecnológica, reconocido internacionalmente en el Derecho privado para el comercio electrónico.

La cambiante realidad obliga a que el derecho se adapte, bien sea a través de la modificación normativa, o bien, mediante la interpretación de la normativa

---

<sup>78</sup> COCKFIELD, A. HELLERSTEIN, W. MILLAR, R. & WAERZEGGERS, C., (2013) "Taxing Global Digital Commerce...", Op. Cit., p 36 (traducción propia)

<sup>79</sup> Véase Constitución Española artículo 103.

ya existente.<sup>80</sup> Mientras se producen dichas modificaciones o interpretaciones es necesario que las normas tengan ese carácter flexible y dinámico que les permita anticiparse a los cambios, circunstancia que se ve acentuada con la rapidez de los cambios que proporcionan las nuevas tecnologías.

El principio de flexibilidad se ha aplicado tanto en la legislación, como en la jurisprudencia europeas. Por ejemplo, en materia de deducciones del IVA, el TJUE se ha pronunciado afirmando que: “[...] la jurisprudencia de esta jurisdicción ha interpretado las resoluciones recién citadas de la Directiva 2007/112/CE con cierta flexibilidad. Ahora bien, el objetivo de este enfoque no es otro que garantizar el derecho a la deducción de todo sujeto pasivo que haya soportado el pago del impuesto”.<sup>81</sup>

Sin embargo, también se afirma que: “Ahora bien, dicha flexibilidad de la regla, puesta a disposición de los EM, solo puede justificarse en tanto las medidas que la propician sean capaces de permitir que se alcance el fin perseguido por

---

<sup>80</sup> Véase ROSELL LLORENS, (2017) “Identificació i compliment del dret en la societat de la informació: reflexions sobre la teoria del sistema jurídic”. Tesi doctoral UPF. p. 18: “Centrant-nos ara en la interacció entre els canvis tecnològics i el dret, es pot considerar que a mesura que s’han anat introduint canvis tecnològics que generaven canvis en les pràctiques establertes, el dret s’hi ha anat adaptant mitjançant la creació de nova normativa o la interpretació actualitzada de normes i conceptes existents”.

<sup>81</sup> Conclusiones del Abogado General SR. P. Cruz Villalon presentadas el 15 de septiembre del 2011 correspondientes al Asunto C-280/10. Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna contra Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu. Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny. - IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículos 9, 168, 169 y 178 — Deducción del impuesto soportado por operaciones efectuadas con vistas a la realización de un proyecto de actividad económica. Apartado. 68.

el legislador de la Unión al permitir que los EM puedan acoger alguna de las posibilidades ofrecidas [...] y este fin [...] no es otro que permitir que los EM lleguen a resultados más precisos teniendo en cuenta las características especiales propias de las actividades del sujeto pasivo. En definitiva, el fin último perseguido es, como resulta obligado en el ámbito de la fiscalidad, la exactitud en el cálculo de la deducción a la que el sujeto pasivo tiene legítimo derecho y la garantía de neutralidad como principio informador de la figura impositiva de que se trata”.<sup>82</sup>

El TJUE justifica la aplicación del principio de flexibilidad en materia de IVA, al indicar que: “[...] existen muchos casos de ejemplos de operaciones que en un EM se tratan como sujetas, mientras que en otros EM, no darían lugar a la recaudación del impuesto. Esta situación se debe a que la Sexta Directiva y las directivas que la precedieron no han dado lugar a una armonización completa de todos los aspectos de la tributación del IVA y a que el sistema comunitario del IVA así establecido permite expresamente a los EM cierta flexibilidad en algunos aspectos en relación con la aplicación de la Directiva, por ejemplo, al conceder determinadas opciones en la tributación del IVA a las que se pueden acoger los EM. Dichas opciones las ofrecen por ejemplo, los artículos 13 parte C y 28 apartado 3 de la Directiva, en relación a las exenciones del impuesto”.<sup>83</sup>

---

<sup>82</sup> Conclusiones del Abogado General SR. P. Cruz Villalon presentadas el 26 de abril del 2012 correspondientes al Asunto C-511/10. Finanzamt Hildesheim contra BLC Baumarkt GmbH & Co. KG. Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof. Apartado 43.

Véase también: Conclusiones de la Abogada General Sra. J. Kokott presentadas el 6 de mayo del 2010 correspondientes al Asunto C-84/09. Apartado. 53.

<sup>83</sup> Conclusiones del Abogado General SR. J. Mazák, presentadas el 30 de septiembre del 2010 correspondientes al Asunto C-277/09. The Commissioners for Her Majesty’s

De la jurisprudencia citada se desprende que el principio de flexibilidad le otorga a los Estados la posibilidad de adaptar algunas normas comunitarias, un margen de apreciación, que les permite aplicarlas de la manera más acorde a las necesidades y especificidades propias.

### *III. E-commerce y servicios prestados por vía electrónica*

#### **A. Delimitación del hecho imponible**

Según la normativa comunitaria, y en consecuencia también la española, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por quienes tengan la condición de sujetos pasivos del tributo, siempre y cuando se entiendan realizadas en el interior del territorio del Estado Miembro respectivo. Asimismo, están sujetas al impuesto las importaciones de bienes y las adquisiciones intracomunitarias.

El hecho imponible “entrega de bienes” está regulado en los artículos 14 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE, y en ellos se insiste en la necesidad de un bien corporal para que podamos estar ante este hecho imponible.<sup>84</sup>

---

Revenue & Customs contra RBS Deutschland Holdings GmbH. Petición de decisión prejudicial: Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) - Reino Unido. Sexta Directiva IVA - Derecho a deducción - Compra de vehículos y utilización para operaciones de leasing - Divergencias entre los regímenes fiscales de dos Estados miembros - Prohibición de prácticas abusivas. Apartado. 49.

<sup>84</sup> La Directiva 2006/112/CE, Cit, dispone en el Artículo 14.1. que: “Se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien **corporal** con las facultades atribuidas a su propietario”.

Dada la imposibilidad de transmitir enteramente a través de la vía telemática un bien corporal, a efectos del IVA, a través de la red solo es posible realizar el hecho imponible prestaciones de servicios. Siguiendo este criterio, la normativa actual, es decir, tanto la LIVA como la Directiva 2006/112/CE y el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, califican como prestaciones de servicios todas las transacciones que se celebren y ejecuten a través de la vía telemática, puesto que para encuadrar una operación en otro de los hechos imponibles se exige la corporalidad del bien.

---

A la vez, en el Artículo 15 de la mencionada Directiva, dispone, en el numeral 1, que: “la electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad **tangible**”. Y en el segundo numeral 2 establece que: “los Estados miembros podrán considerar bienes corporales los siguientes: a) ciertos derechos sobre bienes inmuebles; b) los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles; c) las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo”.

También se asimilan a la entrega de bienes efectuada a título oneroso, la transferencia por un sujeto pasivo de un bien de su empresa con destino a otro Estado miembro, siempre que se produzca la expedición o transporte de un bien mueble **corporal** efectuado por el sujeto pasivo o por su cuenta. Esto de acuerdo con el artículo 17.1 de la Directiva 2006/112/CE, Cit.

En estos casos debemos entender Corporal tomando en consideración la definición de la RAE de “cuerpo”, la cual, en su entrada número 20, “cuerpo” es todo objeto que posee las tres dimensiones principales, longitud, altura, anchura.

## **B. El hecho imponible prestaciones de servicios**

A nivel comunitario, la delimitación del hecho imponible prestaciones de servicios lo encontramos en el artículo 24 de la Directiva 2006/112/CE, la cual define que: “Serán consideradas prestaciones de servicios todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes”.<sup>85</sup>

Sin ampliar directamente la definición, en el artículo 25 de la misma Directiva se indican una serie de operaciones que serán consideradas prestaciones de servicios: “(a) la cesión de un bien incorporeal, representado o no por un título;<sup>86</sup> (b) la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas; (c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre en los términos previstos por la ley”.

---

<sup>85</sup> Por su parte, en el artículo 11 de la LIVA encontramos que las prestaciones de servicios se definen como “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.

(MARTÍN QUERALT, J. Et. Al. 2018. p. 73: “Según dispone el art. 20 LGT, la obligación tributaria principal -pago del tributo- se origina por la realización del hecho imponible. Ello significa que surge siempre con independencia de la voluntad de las partes, y si bien el particular es libre para realizar o no el hecho tipificado, una vez lo realice se devengará inevitablemente la obligación, de acuerdo con la voluntad y el mandato de la ley”.

<sup>86</sup> A efectos del presente trabajo nos interesan las operaciones definidas en el literal a), teniendo en cuenta que todas las operaciones realizadas enteramente a través de la vía telemática serán siempre bienes intangibles.

Una definición similar encontramos en el ordenamiento jurídico español, pues según el artículo 11 de la LIVA, “se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”.

Siguiendo la misma línea de la Directiva, la LIVA enumera una serie de operaciones que serán consideradas por la normativa como prestaciones de servicios. De dicha lista resaltamos aquellas transacciones que, dadas las posibilidades de la tecnología, podrían ser perfectamente prestadas a través de la vía telemática: “(4º) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial”; “(6º) Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Ley”, y “(15º) Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios”. “(16º) El suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte”.<sup>87</sup>

---

<sup>87</sup> Culmina la norma indicando que: “en particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario conforme a las especificaciones de este, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario”.

Podemos comprobar entonces que no existe una definición directa de este hecho imponible, sino que tal y como afirma TEJERIZO LÓPEZ.<sup>88</sup> “La determinación del concepto de prestación de servicios se realiza desde un punto de vista negativo”.<sup>89</sup>

### **1.- Los servicios prestados por vía electrónica como prestaciones de servicios**

Desde los inicios del comercio electrónico se definió que las transacciones íntegramente realizadas por la vía telemática solo podían ser consideradas

---

<sup>88</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2014). “Impuesto Sobre el Valor Añadido”. En J. Martín Queralt, J. M. Tejerizo López, & A. Cayón Galiardo, Manual de Derecho Tributario Parte Especial. Pamplona: Aranzadi. p. 585.

<sup>89</sup> Por su parte, según COCKFIELD, A. HELLERSTEIN, W. MILLAR, R. & WAERZEGGERS, C., (2013) “Taxing Global Digital Commerce...”. Op. Cit., p. 242: “El enfoque más común es evidente en la Directiva del IVA de la UE, que divide los productos consumibles en 'bienes' (que pueden ser objeto de un 'suministro', una 'adquisición intracomunitaria' o una 'importación') y 'servicios' (que pueden ser objeto de un "suministro de servicios"), con una subdivisión de transacciones correspondiente en suministros de bienes o suministro de servicios. La noción de un suministro de bienes se limita esencialmente a los suministros entendidos como la transferencia del derecho a disponer de bienes tangibles como propietario, mientras que "cualquier transacción que no constituya un suministro de bienes" es un suministro de servicios. Por lo tanto, los arrendamientos, las licencias y otros suministros similares de bienes se tratan como suministros de servicios si no dan lugar a que el cliente reciba el derecho de disponer de los bienes como propietario. Los suministros de bienes intangibles se tratan como suministros de servicios”. Traducción propia.

prestaciones de servicios.<sup>90</sup> Al tratarse de transacciones de productos intangibles, no pueden ser encuadradas ni dentro de las entregas de bienes, de las adquisiciones intracomunitarias o las importaciones, toda vez que la realización de estos hechos imponible exige la existencia de bienes tangibles.

La ausencia de un bien corporal hace que las transacciones virtuales sean definidas directamente como **servicios** prestados por vía electrónica, aunque finalmente la prestación sea idéntica a la resultante de una entrega de bienes, como sucede con la adquisición de películas, música, libros, y productos similares, cuando estas vienen en un soporte físico.<sup>91</sup>

Para estos casos, el Legislador comunitario incluye, en el hecho imponible prestaciones de servicios, la cesión de un **bien incorporal**, representado o no por un título, según lo dispuesto en el artículo 25.a) de la Directiva.

## 2.- Criterios de los organismos internacionales

El componente internacional del comercio electrónico obliga a que la regulación del mismo en materias como la fiscalidad vayan más allá del ámbito

---

<sup>90</sup> Recordamos que la definición de servicios prestados por vía electrónica en la normativa de la UE lo encontramos en el artículo 1.2 de la Directiva 98/34/CE del Parlamento Europeo y el Consejo de 22 de junio de 1998. Cit.

<sup>91</sup> Véase CANNAS, F. (2015). “The new models of the digital economy ...”, Op. Cit., p.10: “El sistema de IVA de la UE se basa en la dicotomía de bienes versus servicios. La economía digital está desafiando esta división, ya que está introduciendo nuevos conceptos que difícilmente encajan en estas categorías tradicionales. De hecho, tanto los servicios electrónicos como los productos digitales se consideran servicios a efectos del IVA de la UE, pero esta categorización es totalmente artificial y, en muchos casos, podría considerarse cuestionable”. Traducción propia.

interno-estatal. Por este motivo, dentro de la construcción de la doctrina acerca de la fiscalidad del comercio electrónico, han sido fundamentales las recomendaciones, comentarios, directrices, y demás conceptos emitidos por los grupos de estudio creados a tal efecto por la OCDE y la UE, en menor medida por la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (en adelante, CNUDMI),<sup>92</sup> siendo la primera la más importante en este ámbito.<sup>93</sup>

---

<sup>92</sup> Toda vez que la CNUDMI está enfocada en asuntos de derecho comercial, no le dedicaremos un apartado, sino que solo resaltaremos aquí la importancia de su Ley modelo de sobre comercio electrónico, con la guía para su incorporación al derecho interno 1996 con el nuevo artículo 5 bis aprobado en 1998. Naciones Unidas, Nueva York, 1999. Documento disponible en: [http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/05-89453\\_S\\_Ebook.pdf](http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/05-89453_S_Ebook.pdf) (última visita, noviembre 2016). Y de la CNUDMI, Ley modelo sobre las firmas electrónicas 2001, Naciones Unidas, Nueva York, 2012. Documento disponible en: <http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/ml-elecsig-s.pdf> (última visita, marzo de 2020). De la cual resaltamos la fijación de criterios de fiabilidad técnica armonizados que generen una equivalencia entre las firmas manuscritas y electrónicas. Uno de los objetivos es que sea posible el reconocimiento internacional de las firmas electrónicas, indispensable para agilizar el comercio internacional.

<sup>93</sup> Tal y como afirma CHRISTIANS, A. (2010). “Networks, norms, and national tax policy”. *Washington University Global Studies Law Review*, 9 (1), (pp.1-37). p: 15: “Adicionalmente, las organizaciones de grupos de interés, como el ICC y la Asociación Fiscal Internacional (IFA), también son organizaciones tributarias importantes. Pero la OCDE ocupa un papel históricamente significativo en el desarrollo de la política fiscal, y esta institución está aumentando en importancia a medida que la globalización económica continúa presentando a los legisladores tributarios desafíos nuevos y difíciles”. Traducción propia.

a) Posición de la OCDE

La OCDE ha desempeñado un papel fundamental a la hora de establecer las normas y directrices que regirán la fiscalidad del comercio electrónico<sup>94</sup>. Las recomendaciones dictadas por los grupos de estudio de esta organización siguen siendo claves, no solo en materia de fiscalidad indirecta.<sup>95</sup>

---

En este mismo sentido se pronuncia COCKFIELD, A. J. (2006). “The Rise o the OECD as Informal World Tax Organization...” Op. Cit. p. 48: “El éxito de la OCDE en el proceso del comercio electrónico, en el cual podríamos decir que actuó, en cierta medida como organización internacional tributaria, pone en evidencia que el intensificar la cooperación y coordinación internacional, aunque sea a través de organizaciones informales, contribuye al desarrollo y a la aceptación de la normativa y de las políticas fiscales”.

<sup>94</sup> En este sentido se pronuncia GARCÍA MEXÍA, P. (2005). *Principios de Derecho de Internet*. Valencia, España: Tirant lo Blanch., p. 495: “En materia de coordinación legislativa de la tributación del comercio electrónico, no obstante, opinamos que la OCDE ha consagrado su importancia como órgano internacional de encuentro de las diferentes administraciones tributarias y organismos internacionales (incluidos la UE y la OMC), precisamente por la necesidad imperiosa de regular de forma coherente un fenómeno que supera con mucho los límites de cada jurisdicción y por constituirse esta organización internacional por los países más desarrollados del planeta”.

<sup>95</sup> El estudio de la fiscalidad del comercio electrónico sigue siendo una de las prioridades de la OCDE, por ejemplo, después de dos años de estudio, el 5 de octubre de 2015 se presentó en París el informe final del proyecto sobre la Erosión de las Bases Imponibles.

Véase OCDE, Nota explicativa, Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, París, 2015. Documento disponible en: <http://www.oecd.org/ctp/beps-nota-explicativa-2015.pdf> (última visita, marzo 2020).

Aunque ya se habían celebrado algunos eventos sobre esta materia, podríamos indicar que el más relevante y por lo tanto el punto de partida de las propuestas reales de la regulación de la fiscalidad de la misma fue la Conferencia sobre la eliminación de barreras al comercio electrónico, convocada por la OCDE y celebrada en Turku, Finlandia en 1997.

En esta conferencia se plantearon tres objetivos: definir los principios necesarios para que el comercio electrónico global prospere; discutir los diferentes enfoques para poder encontrar una solución; identificar las organizaciones con capacidad para desarrollar e implementar estas soluciones.

Dentro de las decisiones adoptadas en Turku, se eligió a la OCDE como la organización internacional encargada de preparar, en materia de fiscalidad, los puntos a discutir en la Conferencia Ministerial que se celebraría un año después en Ottawa. Para ello, se le encomendaron las siguientes actuaciones:

- Crear un foro en Internet, una suerte de grupo de discusión virtual abierto a todas las partes interesadas.
- Realizar diálogos de trabajo con sector comercial, particularmente en temas de impuestos sobre el consumo, cuestiones de cumplimiento y tratados sobre fiscalidad.
- Atribuirle al comité de asuntos fiscales de la OCDE el poder de preparar los principios de la fiscalidad del comercio electrónico, los cuales se definirían en la Conferencia Ministerial.

---

Las directrices de la OCDE de las BEPS fueron introducidas al ordenamiento jurídico europeo mediante la Directiva 2016/1164/UE. Del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

- Que el Comité de Asuntos Fiscales analice como debe ser la adaptación de las administraciones fiscales al nuevo entorno.

Durante la Conferencia Ministerial de Ottawa, el 8 de octubre de 1998, el Comité de Asuntos Fiscales presentó el reporte denominado “Comercio Electrónico: Acuerdo Marco Tributario”, en el cual cumple con el compromiso asumido en Turku de definir los principios aplicables a la fiscalidad del comercio electrónico.

Una vez definidos los principios, el reto era la implementación de los mismos por parte de las distintas administraciones tributarias. Por ese motivo, el Comité presentó, además, una serie de elementos que consideraba necesarios para la correcta aplicación de los principios de la fiscalidad del comercio electrónico.

Estos elementos, que se exponen en el Box 3, están separados por áreas, y en materia de impuestos al consumo concluye que es fundamental que se apliquen los siguientes conceptos: el principio de tributación en destino; que en las transacciones entre profesionales se haga la inversión del sujeto pasivo o un mecanismo equivalente; que las administraciones tributarias desarrollen sistemas eficientes que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias; y en el caso que nos ocupa en el presente apartado, recomiendan que en los impuestos sobre el consumo, el suministro de productos digitales no debe ser tratado como suministro de bienes.

Con posterioridad a la Conferencia Ministerial de octubre de 1998 el Comité de Asuntos Fiscales presentó dos reportes sobre la implementación del Marco Tributario de Ottawa. En el primer informe, presentado en el año 2001, reitera

que el suministro de productos digitales no debe ser considerado como una entrega de bienes, pero sin ahondar en el análisis.<sup>96</sup>

Sin embargo, ya para el informe correspondiente al año 2003, en el apartado 42 se hace referencia a que algunos empresarios consideran que al establecer que los productos digitales no pueden ser considerados bienes (tal y como se confirmó en el marco tributario de Ottawa), de ello se deriva que el suministro de ciertos productos por diferentes canales tiene como resultado la aplicación de diferentes tipos.<sup>97</sup>

---

<sup>96</sup> OCDE, Taxation and electronic commerce, implementing the Ottawa framework conditions. París, 2001. Documento disponible en: <https://www.oecd.org/tax/consumption/Taxation%20and%20eCommerce%202001.1.pdf> (última visita, marzo 2020).

<sup>97</sup> OCDE, Implementation of the Ottawa taxation framework conditions, the 2003 report. París, 2003. Documento disponible en: <http://www.oecd.org/tax/administration/20499630.pdf> (última visita, marzo 2020).

Sentencia contra Francia: Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, Asunto C-479/13, Comisión Europea contra República Francesa. Incumplimiento de Estado — Fiscalidad — IVA — Aplicación de un tipo reducido — Suministro de libros electrónicos. Documento disponible en: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=162685&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=97275> (Última visita marzo 2020)

Sentencia contra Luxemburgo: Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, Asunto C-502/13, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo. Incumplimiento de Estado — Fiscalidad — IVA — Aplicación de un tipo reducido — Suministro de libros electrónicos. Documento disponible en: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=162692&pageIndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=97275> (Última visita marzo 2020)

En el informe se afirma que el ejemplo más claro es el del diario on-line, el cual, como resultado de la clasificación como servicio, está sujeto al tipo general del IVA, mientras que la versión convencional tiene el beneficio de un tipo reducido.

Este debate ha sido continuado en el tiempo, finalmente en la UE se aprobó en el año 2018 que los estados puedan fijar tipos reducidos para algunas

---

[ndex=0&doclang=ES&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=98213](#) (Última visita marzo 2020)

La Sentencia del TJUE (Sala tercera), de 11 de noviembre de 2011, correspondiente a los asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10, fue muy ilustrativa de cara a la evaluación de la similitud entre servicios. ECLI:EU:C:2011:719. En ella el Tribunal afirma que:

- Apartado 36: “[...] el principio de neutralidad debe interpretarse en el sentido de que una diferencia de trato entre dos prestaciones de servicios idénticas o simimilares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de este basta para declarar una infracción de dicho principio. Así pues, tal infracción no exige que se declare además la existencia efectiva de competencia entre los servicios en cuestión o una distorsión de la competencia motivada por una diferencia de trato”.
- Apartado 43: “Para entender si dos servicios son similares [...] debe tenerse principalmente en cuenta el punto de vista del consumidor medio, evitando distinciones artificiales basadas en diferencias insignificantes”.
- Apartado 44: “Dos prestaciones son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones”.

publicaciones electrónicas, debate que ampliaremos con mayor detalle en este capítulo.<sup>98</sup>

#### b) Posición de la Unión Europea

El 17 de junio de 1998 la Comisión de las Comunidades Europeas, publicó la COM (1998) 374 final, sobre Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta, en la cual se describen las posiciones que como Comunidad Europea y en nombre de los Estados miembros se van a defender en el marco de la Conferencia Ministerial de la OCDE celebrada en Ottawa a finales de ese mismo año.

La Comunicación describe una serie de planteamientos denominados directrices. La primera de ellas versa sobre la adaptación de los impuestos existentes al comercio electrónico, sin necesidad de crear nuevos impuestos. Y la que nos interesa a efectos de este apartado es la segunda directriz, denominada “La transmisión electrónica en tanto que servicio”, en la cual, se establece expresamente que [...] “La legislación comunitaria del IVA establece una distinción básica entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. A los efectos del IVA comunitario se considera servicio cualquier transmisión electrónica y cualquier producto intangible suministrado a través de estos medios, lo que coincide con la posición adoptada por la Unión Europea y sus Estados miembros en la OMC. En el ámbito fiscal, este enfoque también permite aplicar una normativa clara: Una operación consistente en

---

<sup>98</sup> Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos del impuesto sobre el valor añadido aplicados a los libros, los periódicos y las revistas.

Véase *Infra*, Capítulo I.III.C. Apartado: “Prohibición de aplicar tipos reducidos a los SPPVE”.

poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse a efectos del IVA, una prestación de servicios”.<sup>99</sup>

Al momento de determinar el hecho imponible no hubo dificultades para alcanzar el acuerdo, y es por ello que siempre que se habla de comercio de intangibles directamente se hace referencia al concepto de servicios.

### **3.- Evolución de la normativa que establece el hecho imponible prestación de servicios por vía electrónica.**

El Impuesto sobre el Valor Añadido se introdujo en la normativa comunitaria el 11 de abril de 1967 a través de las directivas 67/227/CEE y 67/228/CEE del Consejo Europeo.

La Primera Directiva del Consejo (67/227/CEE), en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, establece que los Estados Miembro sustituirán el sistema de impuestos sobre el volumen de negocios por el sistema común sobre el valor añadido, fijando como fecha límite para la transposición a los ordenamientos internos el 1 de enero de 1970.<sup>100</sup>

---

<sup>99</sup> COMISIÓN EUROPEA, “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”. — Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. 17 de junio de 1998. COM (1998) 374. p. 6.

<sup>100</sup> Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

La Segunda Directiva del Consejo (67/228/CEE), es la que define, entre otros conceptos, la diferencia entre entrega de bienes y prestación de servicios.<sup>101</sup>

Concretamente, en el artículo 5 establece que “se entiende por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición de una cosa corporal, con el alcance y facultades que competen a un propietario”. Por su parte, se entiende por «prestaciones de servicios» cualquier operación que no constituya una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 5”.<sup>102</sup> Las reglas contenidas en la presente Directiva, relativas al gravamen de las prestaciones de servicios, solo se aplicarán obligatoriamente a las prestaciones de servicios enumeradas en el Anexo B”.<sup>103</sup>

---

<sup>101</sup> Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo Europeo, , de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>102</sup> Aquí podemos comprobar que desde el establecimiento del Impuesto sobre el Valor Añadido en 1967, la prestación de servicios ha sido definida de manera negativa, puesto que no se define en que consiste la prestación de servicios, sino que se define la entrega de bienes, y todo aquello que no quepa dentro de dicha definición, será entonces una prestación de servicios. Vemos entonces que la norma lo que pone de relieve es aquello que no es una prestación de servicios.

<sup>103</sup> En dicho anexo se enumeran las siguientes prestaciones de servicios:

“1.- Cesiones de patentes de invención, de marcas de fábrica y comerciales y de otros derechos análogos, así como la concesión de licencias relativas a estos derechos.

2.- Las ejecuciones de obras no enunciadas en la letra d) del apartado 2 del artículo 5, sobre cosas corporales muebles ejecutadas para un sujeto pasivo.

Posteriormente se dictaron la Tercera Directiva del Consejo, del 9 de diciembre de 1969; la Cuarta Directiva del Consejo, de 20 de diciembre de 1971, y la Quinta Directiva de 4 de julio de 1974. Estas normas se limitaron a conceder aplazamientos en la fecha en que los Estados Miembro debían sustituir el impuesto.<sup>104</sup>

---

3.- Las prestaciones dirigidas a preparar o a coordinar la ejecución de obras en inmuebles como, por ejemplo, las prestaciones de servicios de arquitectos y de los Gabinetes Técnicos que se encargan de vigilar la ejecución de las obras.

4.- Las prestaciones de publicidad comercial.

5.- El transporte de bienes y el almacenaje de bienes, así como las prestaciones accesorias.

6.- El arrendamiento de cosas corporales muebles a un sujeto pasivo.

7.- El suministro de personal a un sujeto pasivo.

8.- Las prestaciones de servicios de consultores, ingenieros, empresas de planificación y proyectos y las prestaciones análogas en el orden técnico, económico o científico.

9.- El cumplimiento de las obligaciones de no ejercer, total o parcialmente una actividad profesional de cualquier naturaleza, o de no ejercitar un derecho enunciado en la presente enumeración.

10.- Las prestaciones de servicios de los agentes de transportes, corredores, agentes comerciales y otros mediadores independientes, en tanto en cuanto se refieran a las entregas o importaciones de bienes o a las prestaciones de servicios que se citan en la presente enumeración”.

<sup>104</sup> Estas Directivas son:

- Tercera Directiva 69/463/CE del Consejo Europeo, de 9 de diciembre de 1969, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios, introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en los Estados miembros.

Una vez todos los Estados que ya conformaban la UE en ese momento habían adoptado el IVA, se dictó la Sexta Directiva 77/388/CEE, la cual estuvo vigente desde 1977 hasta el 2006.<sup>105</sup> Esta norma dio continuidad a la misma línea de definición negativa, determinando en el artículo 6, que las prestaciones de servicios serán todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5”. Según el mismo artículo, tales operaciones pueden consistir, entre otras, en la cesión de un bien incorporal, representado o no por un título.

No fue hasta el año 2002 cuando se introdujo en la normativa europea el hecho imponible servicios prestados por vía electrónica, esto se hizo mediante la Directiva 2002/38/CE.<sup>106</sup>

- 
- Cuarta Directiva 71/401/CEE del Consejo Europeo, de 20 de diciembre de 1971, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios, Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en Italia.
  - Quinta Directiva 72/250/CEE del Consejo Europeo, de 4 de julio de 1972, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios, Introducción del Impuesto sobre el Valor Añadido en Italia.

<sup>105</sup> 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

<sup>106</sup> Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, por la cual se modifica la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, respecto del régimen de impuestos sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión, de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

Sin embargo, la consideración de este hecho imponible ya se venía analizando por parte de las instituciones europeas. En la COM (1998) 374 Final, se estableció que con arreglo al planteamiento comunitario, se considera que los productos solicitados y entregados a través de la red son servicios.<sup>107</sup> La Comisión recalca además que “a los efectos del IVA comunitario se considera servicios cualquier transmisión electrónica y cualquier producto intangible suministrado a través de estos medios”.<sup>108</sup>

Asimismo, explica que: “estos productos distribuidos por medios electrónicos

---

Modificada posteriormente por la DIRECTIVA 2006/58/CE DEL CONSEJO de 27 de junio de 2006 por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al periodo de vigencia del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica. Documento disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32002L0038&from=ES>

La propuesta de esta Directiva fue formulada mediante el documento de la COMISIÓN EUROPEA, Propuesta de directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a algunos servicios prestado por vía electrónica, COM (2000)349 final, de 7 de junio de 2000, Bruselas. Documento disponible en: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000PC0349\(02\)&from=ES](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000PC0349(02)&from=ES)

Esta Directiva tiene gran relevancia para el presente trabajo, en la medida que fue la disposición jurídica a través de la cual se introdujo el régimen especial aplicable, el que ahora se denomina régimen exterior a la Unión.

<sup>107</sup> COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. *Comercio electrónico y fiscalidad indirecta*, COM(1998) 374 final ... *Cit.*

<sup>108</sup> *Ibid*, p. 7.

pueden también distribuirse por otros canales más tradicionales en una forma tangible y, dependiendo de sus características, las entregas de los mismos se considerarán a efectos del IVA prestaciones de servicios o entregas de bienes”.<sup>109</sup>

En la COM (2000) 348, de 7 de junio, de estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el Mercado Interior, la Comisión define una estrategia para mejorar el régimen vigente, para ello propuso desarrollar un programa de acción basado en los siguientes objetivos: simplificación y modernización de las normas existentes, la aplicación más uniforme de las disposiciones y una nueva aplicación de la cooperación administrativa.<sup>110</sup> En este documento se remite a la COM de junio de 1998, y reafirma que lo más significativo de estos principios fue que, por lo que respecta al IVA, las entregas electrónicas serían gravadas como servicios y su imposición tendría lugar en la jurisdicción en la que fuera prestado el servicio.

Tal y como acabamos de enunciar, no fue hasta la Directiva 2002/38/CE cuando se introdujo específicamente en la normativa que regula el Impuesto Sobre el Valor Añadido el concepto de servicio prestado por vía electrónica. Esta Directiva tiene una gran relevancia, en primer lugar, porque es el inicio del establecimiento del principio de tributación en destino para los servicios prestados por vía electrónica, y en segundo lugar, porque se establece el régimen especial que dio origen a la actual miniventanilla única.

---

<sup>109</sup> Ibid, pie de página, p. 7.

<sup>110</sup> COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, “Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior”. COM (2000) 348 final de 07 de junio de 2000, Bruselas. Documento disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52000DC0348&from=EN>

El concepto se introduce en el artículo en donde se regula el lugar de realización de las prestaciones de servicio, añadiendo a las excepciones al principio de tributación en origen algunos de los servicios efectuados por vía electrónica.<sup>111</sup>

Además, incluyó la que se denominó lista ilustrativa de prestaciones de servicios por vía electrónica,<sup>112</sup> en la cual se enumeran los siguientes: “1. El suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y equipos; 2. El suministro de programas y su actualización; 3. El suministro de imágenes, texto información y la puesta a disposición de bases de datos; 4. El suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio; 5. El suministro de enseñanza a distancia. Asimismo, recalca que la comunicación del proveedor y el cliente a través de correo electrónico no implica por sí misma que nos encontremos delante de un servicio electrónico”.

---

<sup>111</sup> Concretamente, se hace modificando el artículo 9.2.e de la Directiva 77/388/CEE, estableciéndose que: “el lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad, o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o de su residencia habitual: (en la Directiva de 2002 se introduce el guión) las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, entre otras, las que se citan en el anexo L.

<sup>112</sup> Anexo L de la 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.

Además de lo anterior, la Directiva del año 2002 añade a la Sexta Directiva el artículo 26 quater, régimen especial para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto.

### **C. Tipos reducidos del IVA y neutralidad. Prohibición de aplicar tipos reducidos a los SPPVE**

El tipo impositivo constituye un porcentaje aplicable a la base imponible, este debe asignarse de manera uniforme tanto a la entrega de bienes como a las prestaciones de servicios. En principio, a todas las operaciones gravadas con el IVA se les debe aplicar el tipo general del impuesto vigente en cada uno de los Estados. Sin embargo, existen algunas excepciones, en cuyo caso pueden asignarse tipos reducidos del impuesto.

Los bienes y servicios a los cuales pueden aplicárseles los tipos reducidos están descritos de manera exhaustiva en la Directiva 2006/112/CE. La aplicación de dichos tipos reducidos es opcional, en la medida en que la propia norma indica que los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos. Tal y como se menciona en la jurisprudencia del TJUE, esta posibilidad constituye una excepción a la aplicación del principio que exige aplicar el tipo normal, y por lo tanto, las disposiciones que tengan el carácter de excepción a un principio han de interpretarse estrictamente. Sin embargo, es posible que en los próximos años se produzca una modificación en materia de los tipos reducidos.

La justificación para determinar cuales bienes y servicios son susceptibles de aplicación de tipos reducidos puede provenir de varios puntos. Por ejemplo,

la inclusión de ciertos alimentos o medicamentos pretende facilitar a los ciudadanos el acceso a bienes que constituyen una necesidad. También, puede darse para favorecer el acceso a ciertas actividades educativas y culturales que constituyen un interés general para la población, como sucede con las entradas a espectáculos, y con la adquisición de libros y periódicos. Pero, también existen otras razones de políticas fiscales y económicas que pueden justificar la decisión de aplicar, o no, los tipos reducidos.

A través de la vía telemática pueden prestarse servicios que, a priori, podrían ser considerados dentro de las categorías de bienes o servicios enunciadas por la Directiva 2006/112/CE como aquellos susceptibles de aplicación de tipos reducidos. No obstante, nos encontramos con que el artículo 98.2 de la Directiva 2006/112/CE excluye la posibilidad de que a los servicios prestados por vía electrónica se les aplique un tipo reducido del IVA. Esta prohibición ha sido suavizada mediante la Directiva (UE) 2018/1713, la cual abre la posibilidad a que tipos reducidos sean aplicados a las publicaciones electrónicas.

De la mencionada prohibición se han desprendido una serie de consideraciones provenientes tanto desde la academia, como desde la jurisprudencia del TJUE, los cuales se presentan y analizan a continuación.

Hasta la fecha, solamente se han dictado tres sentencias relacionadas directamente con la aplicación de tipos reducidos a los servicios prestados por vía electrónica, concretamente, analizan casos de aplicación relacionados con las publicaciones electrónicas. Asimismo, el TJUE se pronunció sobre la aplicación de tipos reducidos a determinados tipos de libros, aportando elementos que consideramos pertinente analizar, aunque no se trata concretamente de SPPVE.

### **1.- Sentencias de sanción a Francia y Luxemburgo por la aplicación de tipos reducidos**

Estos pronunciamientos se produjeron en marzo del año 2015, mediante dos sentencias del TJUE, en las cuales se confirma el incumplimiento de la normativa del IVA por parte de Francia y de Luxemburgo, al aplicar dichos Estados un tipo reducido a los libros electrónicos, ignorando, por tanto, la prohibición establecida en el antes mencionado artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE.<sup>113</sup>

El incumplimiento de la normativa francesa viene dado porque en la regulación del IVA se realiza una interpretación amplia del concepto soporte físico. En la norma examinada por la Comisión, se establece que el tipo reducido será aplicable a los libros en cualquier medio de soporte físico, incluidos los suministrados mediante descarga digital. En el procedimiento alegó que el tipo reducido solo se aplica a los libros homotéticos.<sup>114</sup>

Asimismo, el Estado de Francia sostuvo que entienden que en el apartado 6 del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE también se pueden incluir los

---

<sup>113</sup> Véase Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015. Correspondiente al Asunto C-479/13. Comisión Europea contra República Francesa. Incumplimiento de Estado — Fiscalidad — IVA — Aplicación de un tipo reducido — Suministro de libros electrónicos. Y, Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, correspondiente al Asunto C-502/13, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo.

<sup>114</sup> Véase Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015. Correspondiente al Asunto C-479/13. Apartado 18: “Según este Estado miembro, el tipo reducido del IVA solo se aplica, en virtud de dicha disposición, a los denominados libros «homotéticos», que son libros similares a los impresos o a los suministrados en otro soporte físico, de los que únicamente se diferencian por algunos elementos inherentes a su formato”.

libros electrónicos.<sup>115</sup> Además, para reforzar dicha interpretación, alegan que la intención del legislador al crear los tipos reducidos era que tanto los bienes esenciales como los bienes o servicios relacionados con fines sociales o culturales pudieran ser gravados con tipos reducidos, a menos que supusieran una distorsión de la competencia.<sup>116</sup>

Por su parte, en Luxemburgo se estableció un tipo súper reducido del IVA para los libros, sin hacer ningún tipo de distinción de los formatos ni consideración adicional. Sin embargo, en una circular informativa de la Administración Tributaria se informa que el gobierno luxemburgués ha acogido, en aras de la neutralidad, una acepción amplia de libro, y teniendo idénticas funciones no hace falta distinguir entre soporte físico o soporte digital.<sup>117</sup> De la sentencia se desprende que, al igual que Francia, alegaron que entendían que los libros en formato electrónico están comprendidos dentro del apartado 6 del Anexo III de la Directiva.<sup>118</sup>

El Tribunal refuta los argumentos de ambos Estados, y por lo tanto, reconoce que hay un incumplimiento de la normativa del IVA, lo hace centrándose básicamente en los tres argumentos que se exponen a continuación:

---

<sup>115</sup> Íbid, Apartado 26.

<sup>116</sup> Íbid, Apartado 32.

<sup>117</sup> Véase: Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, correspondiente al Asunto C-502/13, Cit. Apartado 21.

<sup>118</sup> Véase Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, correspondiente al Asunto C-502/13, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo. Apartado 39.

a) Necesidad de un soporte físico para aplicar el tipo reducido

En el Anexo III de la Directiva 2006/112/CE establece expresamente que los libros a los cuales se les puede aplicar el tipo reducido del IVA son aquellos suministrados en cualquier tipo de formato físico.<sup>119</sup> Esta precisión del legislador dota de claridad la norma, por lo tanto, implica que cualquier interpretación amplia, prive de sentido la mencionada expresión.<sup>120</sup>

En la medida en que la aplicación de los tipos reducidos constituye una excepción al principio de aplicación del tipo general a todos los bienes y servicios, se debe realizar siempre una interpretación estricta de las normas

---

<sup>119</sup> Transcribimos a continuación los apartados de la Directiva 2006/112/CE, Cit, vigentes en el momento de la sentencia, en los que los Estados alegan que pueden incluirse los libros electrónicos a fin de aplicárseles un tipo reducido del impuesto: “Anexo III. Lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que podrán estar sujetas a los tipos reducidos del IVA a que se refiere el artículo 98. (6) Suministro, incluido el préstamos en bibliotecas, de libros en cualquier medio de soporte físico (e incluidos asimismo folletos, prospectos y material impreso similar, álbumes y libros de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, los mapas, planos y mapas hidrográficos y similares), los periódicos y semanarios que no sean material íntegra o predominantemente publicitario. (7) Derecho de acceso a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, conciertos, museos, parques zoológicos, salas cinematográficas, exposiciones y otras manifestaciones y locales semejantes de carácter cultural; (8) Tecepción de servicios de radiodifusión y televisión; (9) Prestaciones de servicios por escritores, compositores y artistas intérpretes, y derechos de autor adeudados a los mismos”.

<sup>120</sup> Véase: Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015. Correspondiente al Asunto C-479/13. Cit. Apartados 25, 26 y 27. Y Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, correspondiente al Asunto C-502/13, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo. Apartado 35.

que permiten dicha excepción.<sup>121</sup> Y si bien es cierto que para la lectura de los libros electrónicos es necesario contar con un dispositivo que permita la visualización del contenido, esto no implica que la transacción de adquisición del archivo electrónico pueda ser entendido como un formato físico.

Tal y como se ha analizado en apartado dedicado ello, la falta de un bien tangible, de algo material, ha implicado necesariamente que las transacciones realizadas enteramente a través de la vía telemática deban ser consideradas como una prestación de servicios, y en el caso de los libros electrónicos podríamos atrevernos a afirmar que ha quedado claro que se trata de un servicio prestado por vía electrónica.<sup>122</sup>

Por lo tanto, no podemos sino estar de acuerdo en la apreciación que hace el TJUE de la Unión Europea acerca de que se trata de un servicio prestado por vía electrónica y que por ello, no hay lugar a la interpretación de una norma que establece de manera clara que no se podrán aplicar tipos reducidos a este tipo de servicios.<sup>123</sup>

---

<sup>121</sup> Véase Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015. Correspondiente al Asunto C-479/13. Cit. Apartado 30.

<sup>122</sup> Véase Supra Capítulo I.I.A.3.b).i. Apartado: “Servicios en línea automatizados”; véase también Supra Capítulo I.III.B. Apartado: “El hecho imponible prestaciones de servicios”.

<sup>123</sup> Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, correspondiente al Asunto C-502/13, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo. Apartado 42.

b) Exclusión expresa de la aplicación del tipo reducido a los  
SPPVE

La prohibición expresa de aplicar cualquier tipo reducido a los servicios prestados por vía electrónica constituye el segundo argumento aducido por el Tribunal para confirmar la sanción impuesta a ambos Estados por la Comisión Europea.<sup>124</sup>

En este sentido, el Tribunal interpreta, acertadamente desde mi punto de vista, que el suministro del contenido digitalizado de libros constituye un servicio prestado por vía electrónica (situación que pretenden negar los Estados), y que por lo tanto, la Directiva 2006/112/CE excluye toda posibilidad de aplicar un tipo reducido del IVA a tales servicios. Es por ello que no puede entenderse que los libros electrónicos están incluidos en el Anexo III de la Directiva 2006/112/CE si se quiere tener en cuenta la voluntad del legislador.<sup>125</sup>

En el momento en que se actualizó la definición del concepto de libro a fin de adaptarla a la nueva realidad, el legislador introdujo una distinción clara, toda vez que la norma exige que se trate de un formato físico.

---

<sup>124</sup> Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015. Correspondiente al Asunto C-479/13. Cit. Apartado 40.

<sup>125</sup>Véase: Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015. Correspondiente al Asunto C-479/13. Cit. Apartado 40. Este mismo argumento lo encontramos en la Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, correspondiente al Asunto C-502/13, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo. Apartado 40.

c) El principio de neutralidad en las Sentencias de sanción a Francia y Luxemburgo

En tercer y último lugar, el TJUE afirma que la prohibición de aplicar tipos reducidos a los SPPVE no es contraria al principio de neutralidad fiscal, toda vez que el mencionado principio no permite ampliar el ámbito de aplicación de un tipo reducido del IVA si no se ha dispuesto así en términos inequívocos, cosa que no sucede en el caso de los libros electrónicos.<sup>126</sup>

---

<sup>126</sup> Véase: Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015. Correspondiente al Asunto C-479/13. Cit. Apartado 43. En este mismo sentido se pronuncia también la Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, correspondiente al Asunto C-502/13, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo. Apartado 51.

En materia de las diferencias de los tipos aplicables, vale la pena tener en cuenta la referencia que hace HERRERA MOLINA, P. (1998) “Capacidad económica y sistema fiscal”. Madrid, Madrid, España: Marcial Pons. p. 478. Cuando menciona que “El Tribunal Constitucional alemán ha analizado en varios casos las posibles discriminaciones que puede producir el otorgamiento de tipos reducidos a determinados bienes. [...] La sentencia de 5-3-1974 analiza la posible discriminación en contra de los discos (que tributan al tipo ordinario), mientras que los libros y periódicos disfrutaban de un tipo reducido. El tribunal entiende que «la igualdad en relación con la garantía de la libertad artística del art 5.3.GG no obliga al Estado a adoptar medidas de fomento o beneficios fiscales de modo homogéneo para toda creación artística; este puede más bien elegir de modo adecuado a las cosas qué medios y elementos de la vida cultural deben ser fomentados, tomando en cuenta para ello consideraciones económicas y de política financiera». La sentencia concluye que el gravamen de los discos al tipo ordinario no quebranta el principio de igualdad (art. 3.1.GG), pues los beneficios fiscales pueden estar basados en la necesidad económica o en consideraciones coyunturales, culturales o sociopolíticas. Dado que el legislador no ha establecido un sistema impositivo que exonere de modo general los bienes culturales o los medios de comunicación, el gravamen de los discos al tipo ordinario no supone una ruptura del sistema”.

Para el TJUE, “en relación con el argumento defendido por la República Francesa y el Reino de Bélgica, conforme al cual el suministro de libros electrónicos se incluye en el ámbito de aplicación del apartado 6 del anexo III de la Directiva IVA, debe recordarse que para determinar el alcance de una disposición del derecho de la Unión hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y su finalidad”.<sup>127</sup>

“En contra de lo que sostienen la República Francesa y el Reino de Bélgica, esta interpretación no queda desvirtuada por el principio de neutralidad fiscal, principio en virtud del cual el legislador de la Unión plasma, en materia de IVA el principio general de igualdad de trato”.<sup>128</sup>

La propia sentencia, a efectos de justificar la aplicación del principio de neutralidad fiscal remite a otras sentencias dictadas por el mismo Tribunal, cuyos conceptos presentamos resumidos de la siguiente manera:

En la Sentencia correspondiente al asunto Schmeink & Cofreth, afirma que: “Procede recordar a este respecto que las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia”.<sup>129</sup>

---

<sup>127</sup> Véase: Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015. Correspondiente al Asunto C-479/13. Cit. Apartado 26.

<sup>128</sup> Ibid, Apartado 42

<sup>129</sup> Sentencia del TJUE de 19 de septiembre de 2000. Asunto C-454/98. Schmeink & Cofreth AG & Co. KG contra Finanzamt Borken y Manfred Strobel contra Finanzamt Esslingen. Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. Sexta Directiva del IVA - Obligación de los Estados miembros de prever la posibilidad de

De la misma manera, en la Sentencia correspondiente al asunto *Maks and Spencer*: “Por lo que respecta, en primer lugar, al principio de neutralidad fiscal, es preciso recordar que este principio, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, se opone concretamente a que mercancías similares, que compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Por ello, dichos productos deben ser gravados a un tipo impositivo uniforme”.<sup>130</sup>

Es necesario recordar que el principio de neutralidad fiscal constituye la traducción, en materia de IVA del principio de igualdad de trato.<sup>131</sup>

Sin embargo, mientras que “la vulneración del principio de neutralidad fiscal solo puede contemplarse ante operadores económicos competidores, como se

---

regularizar el impuesto indebidamente facturado - Requisitos - Buena fe de quien expide la factura. Apartado 59.

<sup>130</sup> Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 10 de abril de 2008. Asunto C-309/06. *Marks & Spencer PLC contra Commissioners of Customs & Excise*. Petición de decisión prejudicial: House of Lords - Reino Unido. Fiscalidad - Sexta Directiva IVA - Exención con devolución del impuesto abonado en la fase anterior - Tributación errónea al tipo normal - Derecho al tipo cero - Derecho a la devolución - Efecto directo - Principios generales del Derecho comunitario - Enriquecimiento sin causa, Apartado 47.

<sup>131</sup> Véase Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 29 de octubre de 2009. Asunto C-174/08. *NCC Construction Danmark A/S contra Skatteministeriet*. Petición de decisión prejudicial: Østre Landsret - Dinamarca. Sexta Directiva IVA - Artículo 19, apartado 2 - Deducción del impuesto soportado - Sujeto pasivo mixto - Bienes y servicios utilizados a la vez para actividades sujetas y actividades exentas - Cálculo de prorrateo de deducción - Concepto de operaciones inmobiliarias accesorias - Autoconsumo - Principio de neutralidad fiscal. “Dicho principio de neutralidad fiscal constituye la traducción por el legislador intracomunitario, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato”.

ha recordado en el apartado 47 de la sentencia, la del principio global de igualdad de trato puede caracterizarse, en materia fiscal, por otros tipos de discriminaciones, que afectan a operadores económicos, que no son forzosamente competidores, pero que se encuentran, no obstante en una situación comparable en otros aspectos”.<sup>132</sup>

Como podemos ver, la sentencia para rechazar la aplicación del tipo reducido no solo hace referencia a la prohibición expresa de la Directiva de aplicar tipos reducidos a los servicios prestados por vía electrónica, sino que hace referencia expresa al contexto y al principio de neutralidad. Para el caso concreto van de la mano ambos conceptos toda vez que para determinar si hay un trato desigual en prestaciones similares, dicha situación hay que evaluarla desde el punto de vista de la competencia, en este caso no basta con que los servicios se encuentren en una situación comparable desde algunos aspectos, es imprescindible que se trate de operaciones económicas que compiten entre sí.

Después de analizar los tres principales argumentos esgrimidos por el Tribunal, es innegable desde nuestro punto de vista que la legislación es clara y que no hay lugar a interpretaciones acerca del concepto ‘soporte físico’, ni entendemos que cabe alguna duda acerca de que el suministro electrónico de libros es un servicio prestado por vía electrónica y por lo tanto, está excluida la aplicación de tipos reducidos. Sin embargo, no podemos estar de acuerdo en que no sea conveniente la modificación de dichas normas de tal manera que se pueda eliminar la prohibición establecida en el artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE. Para soportar dicho argumento debemos terminar el análisis de las dos sentencias siguientes.

---

<sup>132</sup> Véase, Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 10 de abril de 2008. Asunto C-309/06. Marks & Spencer PLC contra Commissioners of Customs & Excise. Op. Cit. Apartado 49.

## **2.- Sentencia TJUE ASUNTO C-390/15 RPO. Una oportunidad perdida**

En la Sentencia correspondiente al Asunto C-390/15 dictada el 7 de marzo de 2017 por la Gran Sala del TJUE, se plantea una cuestión prejudicial acerca, entre otras, de la nulidad de la norma que excluye la posibilidad de aplicar tipos reducidos del IVA a los libros en formato digital suministrados por vía electrónica, por violar el principio de neutralidad fiscal. Se entiende que hay una violación del mencionado principio, dado que la norma permite la aplicación de tipos reducidos a los libros en formato digital pero que se encuentran en cualquier tipo de soporte físico.<sup>133</sup>

Esta sentencia aborda el problema de la neutralidad fiscal, y la diferencia de trato de las publicaciones en cualquier medio físico y las publicaciones entregadas por vía electrónica de una manera novedosa.

En este caso, el Tribunal evalúa la igualdad de trato centrándose en el objetivo perseguido cuando se optó por establecer la posibilidad de aplicar tipos reducidos a los libros, semanarios y publicaciones periódicas.<sup>134</sup> Entendiendo que el objetivo es incentivar la lectura, reconoce que tanto las publicaciones en cualquier tipo de soporte físico así como las publicaciones por vía electrónica constituyen situaciones comparables.<sup>135</sup>

---

<sup>133</sup> Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 7 de marzo de 2017. Asunto C-390/15. Procedimiento incoado por Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO). Procedimiento prejudicial —Impuesto sobre el valor añadido (IVA) Principio de igualdad de trato — Posibilidad de comparación entre dos situaciones — Suministro de libros digitales por vía electrónica y en cualquier medio de soporte físico.

<sup>134</sup> Ibid, apartado 45.

<sup>135</sup> Ibid, apartado 49.

Encontramos entonces un reconocimiento por parte del Tribunal de la similitud de las prestaciones, a diferencia de las sentencias anteriores, (el procedimiento de K Oy y las sanciones a Francia y la Luxemburgo) en las cuales el Tribunal sostuvo que realmente las publicaciones suministradas por vía electrónica y las publicaciones en cualquier tipo de soporte físico pueden consistir en prestaciones diferentes, y por lo tanto, hay una justificación para que sea posible la aplicación de tipos diferenciados a dichas operaciones comerciales.<sup>136</sup>

Tal y como se expondrá en el apartado siguiente, en el cual exponemos el análisis de la sentencia del caso K Oy,<sup>137</sup> en la cual, consideramos que realmente lo que le interesa al cliente que adquiere un libro, con independencia del formato en el cual este se encuentre, es el contenido del mismo, la información, la historia, las imágenes. Por lo tanto, coincidimos en este análisis, y valoramos positivamente que finalmente se hayan considerado como prestaciones comparables.

---

<sup>136</sup> Sentencias: Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, Asunto C-479/13. Comisión Europea contra República Francesa; Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, Asunto C-502/13, Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo; y SENTENCIA DEL TJUE(Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2014.- «Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 98, apartado 2 — Anexo III, número 6 — Tipo reducido del IVA aplicable exclusivamente a los libros impresos — Libros almacenados en soportes físicos distintos del papel sometidos al tipo normal del IVA — Neutralidad fiscal» Correspondiente al asunto C-219/13, petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Korkein hallinto-oikeus (Finlandia), en el procedimiento incoado a instancias de K Oy.

<sup>137</sup> Véase Infra Capítulo I.III.D.3. Apartado: “c) Sentencia TJUE Asunto C-219/13 K OY. Sustituibilidad de los productos”.

Sin embargo, el TJUE entiende que existe una justificación para establecer un trato diferenciado en cuanto a la diferencia de tipos aplicables a las publicaciones en soporte físico y a las publicaciones por vía electrónica. Afirma que en materia de fiscalidad el legislador tiene un amplio margen de apreciación, y que decisiones como esta requieren tener en cuenta tanto las circunstancias políticas, como las económicas y las sociales.

La justificación esgrimida tanto por el Consejo como por la Comisión europea y aceptada por el TJUE, es que “resulta necesario someter a los servicios prestados por vía electrónica a normas claras, simples y uniformes, de modo que se facilite la gestión de este impuesto a los sujetos pasivos y a las administraciones tributarias nacionales”.<sup>138</sup> Considerando, por tanto, que “al excluir la aplicación de un tipo reducido del IVA a los servicios prestados por vía electrónica, el legislador evita que los sujetos pasivos y las administraciones tributarias nacionales tengan que examinar en el caso de cada uno de los tipos de servicios suministrados, si esta comprendido en una de las categorías de servicios a las que es aplicable el tipo reducido en virtud del Anexo III de la Directiva 2006/112/CE”.<sup>139</sup>

De lo anterior podemos concluir que en esta sentencia el Tribunal hace un juicio de valoración, una ponderación de los principios, comparando la igualdad de trato con el principio de certeza. Entendiendo que la medida que consiste en excluir de los tipos reducidos los servicios prestados por vía electrónica, en aras de la seguridad jurídica y la certeza, es suficiente para no considerar entonces que hay un problema de igualdad de trato, en la medida en que las prestaciones por vía electrónica sean equivalentes, sustituibles, entre

---

<sup>138</sup> Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 7 de marzo de 2017. Asunto C-390/15. Procedimiento incoado por Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO). Cit, Apartado 57.

<sup>139</sup> Ibid, apartado 62.

si.<sup>140</sup> Es decir, de la sentencia se desprende que, al menos en este supuesto, pesa más el principio de certeza y de seguridad jurídica que el principio de neutralidad.

En relación al argumento del mayor análisis de la legislación de cada uno de los países que supondría la aplicación de tipos reducidos a los SPPVE, entendemos que si bien se introducirían la necesidad de revisar tipos distintos al general, realmente no supone una tarea mucho mayor a la que es necesario llevar a cabo actualmente, en la medida en que los sistemas tributarios ya no son una tarea fácil. De cara a mejorar la seguridad jurídica en un mundo globalizado como el actual, lo más relevante es llegar a acuerdos que permitan la armonización y simplificación real de los sistemas tributarios.

El Tribunal también sopesa la posibilidad de que se excluya, en virtud del principio de proporcionalidad, solo el servicio de libros prestados por vía electrónica de la prohibición de aplicar tipos reducidos, pero después afirma que esto le restaría coherencia a la medida general, por cuanto lo que se pretende es preservar la seguridad jurídica, lo que no sería posible con la constante evolución de los servicios prestados por vía electrónica.<sup>141</sup>

De todas maneras, dentro de la propia sentencia se hace referencia a la presentación por parte de la Comisión Europea, el 7 de abril de 2016 del documento “VAT Action Plan: Comissions presents measures to modernise VAT in the EU”.<sup>142</sup> En este documento, la Comisión se abre finalmente a la

---

<sup>140</sup> *Íbid*, apartado 63.

<sup>141</sup> *Ibid*, apartados 64 y 66.

<sup>142</sup> COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir. COM (2016) 148 Final, 7 de abril de 2016, Bruselas. Documento disponible en:

consideración de bienes y sobre todo, a la posibilidad de aplicar tipos reducidos a los servicios prestados por vía electrónica.<sup>143</sup> Pero la sentencia se limita a hacer referencia a esta posibilidad, sin realizar ningún juicio de valor de las posiciones plasmadas en el mencionado documento.

Por todo lo anterior, consideramos que esta sentencia supuso una oportunidad perdida para entrar a valorar mejor el principio de neutralidad fiscal. Después asumir que independientemente del soporte las publicaciones son prestaciones similares, y conociendo las intenciones de la Comisión de introducir los tipos reducidos a los SPPVE, se debió dar mayor peso a la igualdad de trato y permitir de una vez que tanto los libros electrónicos como los periódicos y las revistas puedan ser gravados al mismo tipo que sus equivalentes en papel.

---

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0148&from=FR>

<sup>143</sup> Ibid, p. 12: “Sin embargo, la normativa actual no tiene del todo en cuenta los avances tecnológicos y económicos. Es el caso, por ejemplo de libros y periodicos electrónicos, que no pueden beneficiarse de los tipos reducidos de las publicaciones físicas. Esta cuestión va a abordarse en el contexto de la estrategia para el mercado único digital”.

En la p. 13, la Comisión afirma que “Las normas actuales hacen que sea lento y difícil ampliar el régimen de tipos reducidos a nuevos ámbitos al tener que adoptar por unanimidad todas las decisiones. Como consecuencia de ello, la Directiva sobre el IVA se está quedando obsoleta, por ejemplo, en lo relativo a los productos que están sujetos a los avances tecnológicos”.

### **3.- Sentencia TJUE Asunto C-219/13 K OY. Sustituibilidad de los productos**

Dejamos en último lugar el análisis de esta sentencia, toda vez que a pesar de ser previa en el tiempo, no se trata de una decisión en la que se traten expresamente las publicaciones electrónicas, sino que se hace una evaluación sobre el tratamiento fiscal de las publicaciones en soportes físicos distintos a papel.<sup>144</sup>

En la Sentencia del TJUE correspondiente al asunto K Oy,<sup>145</sup> el Tribunal resuelve la cuestión acerca de si un Estado puede gravar a un tipo reducido las publicaciones en papel, pero aplicar el tipo general a las publicaciones en cualquier otro tipo de soporte físico, como un CD, USB, etc.

Para la indicada sentencia, el Tribunal parte de la idea de que cuando se incluyó la nueva definición del libro en materia del IVA, definición que ahora se incluye en el apartado 6 del Anexo III, no se pretendió imponer a los Estados la aplicación de un tipo reducido del IVA a todos los libros mencionados en

---

<sup>144</sup> Se trata de una sentencia en la que se juzga la neutralidad fiscal en los supuestos de tratamiento tributario diferente en función del soporte físico en el cual se encuentren las publicaciones. Entendiendo en este caso la neutralidad como el equivalente en materia tributaria al principio de igualdad de trato. Este exige que los bienes o servicios similares sean tratados de igual manera en materia del IVA, por lo tanto, este principio se opone a que bienes o servicios similares, que por tanto compiten entre sí, puedan llegar a recibir un tratamiento diferenciado en lo que al impuesto se refiere.

<sup>145</sup> Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2014. Asunto C-219/13. Procedimiento incoado por K Oy.

dicho apartado con independencia del soporte físico en el que estén editados.<sup>146</sup>

Además, como hemos tratado en el apartado en el que se analizan las sentencias de sanción a Francia y Luxemburgo, los Estados tienen un margen de apreciación a la hora de aplicar los tipos reducidos, así que se trata de una opción y no de una obligación, eso sí, siempre teniendo en consideración que se trata de una aplicación exclusiva para aquellos bienes o servicios que se encuentran dentro del Anexo III. Al mismo tiempo, la decisión de aplicar o no los tipos reducidos tiene que estar acompañada del respeto al principio de neutralidad fiscal.

De cara a evaluar la igualdad de trato en materia de IVA de bienes o servicios similares, en esta sentencia, el Tribunal remite al criterio del consumidor medio. Concretamente se afirma que “en un supuesto como el del asunto principal, puesto que la apreciación del consumidor medio puede variar en función del eventual grado de penetración de las nuevas tecnologías en cada mercado nacional y del grado de acceso a los dispositivos técnicos que permiten a dicho consumidor leer o escuchar los libros almacenados en soportes diferentes del papel, procede tomar como referencia al consumidor medio de cada Estado miembro”.<sup>147</sup>

Partiendo entonces del consumidor medio, se deben evaluar los bienes y servicios para determinar si efectivamente se trata de prestaciones similares, en el caso concreto de las publicaciones en papel o en otro tipo de formatos físicos, el Tribunal afirma que en cada uno de los Estados cada Tribunal deberá “[...]evaluar si estos libros presentan propiedades análogas y satisfacen las

---

<sup>146</sup> Véase, apartados 27, 28 y 29 de la Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2014. Asunto C-219/13. Cit.

<sup>147</sup> Íbid, Apartado 30

mismas necesidades de los consumidores, teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y si las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de optar por uno y otro libro”.<sup>148</sup>

En aquellos supuestos en los cuales las diferencias existentes sean determinantes para que el consumidor medio decida cual soporte a adquirir, se entiende justificada la aplicación de tipos diferentes. Sin embargo, cuando las características de uno u otro formato sean indiferentes para la elección del consumidor medio, no se entiende justificado para el Tribunal la aplicación de tipos distintos, por cuanto en este caso, se debe entender que se trata de bienes sustituibles entre sí y por lo tanto similares.<sup>149</sup>

De la sentencia se debe concluir, entonces, que las variables ‘penetración de la tecnología’ y ‘sustituibilidad de los bienes y servicios’ devienen imprescindibles para evaluar la neutralidad de la aplicación de tipos diferenciados.

En el caso de la primera variable, de acuerdo con la información disponible en la Página Web de la Eurostat, las estadísticas más recientes muestran que el 85% de los hogares europeos tienen acceso a Internet.<sup>150</sup> A su vez, el 83% de los mencionados hogares tienen acceso a través de banda ancha, es decir, tienen un acceso de alta velocidad.<sup>151</sup> El 82% son usuarios regulares de

---

<sup>148</sup> Íbid, Apartado 31

<sup>149</sup> Íbid, Apartados 32 y 33.

<sup>150</sup> Estadísticas del año 2016 disponibles en: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tin00134&plugin=1> (Última revisión septiembre de 2017)

<sup>151</sup> Estadísticas correspondientes al año 2016, documento disponible en: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tin00073&plugin=1> (Última revisión septiembre de 2017)

Internet,<sup>152</sup> y un 71% de la población en Europa accede diariamente a la red.<sup>153</sup> Asimismo, un 50% de la población adquiere bienes y servicios a través de Internet.

Actualmente, uno de los principales dispositivos para acceder a red es el teléfono móvil inteligente, y de acuerdo con las estadísticas del año 2016 el 59% de los europeos utiliza su Smartphone para conectarse a Internet.<sup>154</sup> Podemos observar también que esta cifra mantiene su escalada, pasando del 36% de los europeos en el 2012, el 51% en el 2014. Esto nos indica que un gran porcentaje de los europeos dispone de un dispositivo en el cual es posible aprovechar los servicios prestados por vía electrónica, a veces pareciera que para poder disfrutar de ciertos contenidos hace falta contar con un dispositivo especializado, cuando la realidad es que ahora es suficiente disponer de un teléfono y el acceso a una conexión de Internet.

En cuanto a la sustituibilidad de los bienes o servicios, según la Comisión Europea: “Para que dos productos puedan considerarse sustituibles, el consumidor directo debe tener la posibilidad, de una forma efectiva y realista, de reaccionar, por ejemplo, ante un aumento significativo en el precio de un producto, adoptando el otro producto en un tiempo relativamente corto. Cada

---

<sup>152</sup> Estadísticas correspondientes al año 2016, documento disponible en: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tn00028&plugin=1> (Última revisión septiembre de 2017)

<sup>153</sup> Información disponible en: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tn00092&plugin=1> (Última revisión septiembre 2017).

<sup>154</sup> Información disponible en: <http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&init=1&language=en&pcode=tn00083&plugin=1> (Última revisión septiembre 2017).

producto debe constituir una alternativa razonable respecto al otro, tanto desde el punto de vista económico como técnico”.

Por su parte, para GUILLÉN CARAMÉS “El mercado de producto comprende la totalidad de los productos y servicios que los consumidores consideren intercambiables o sustituibles en razón de sus características, su precio o el uso que se prevea hacer de ellos”,<sup>155</sup>

En el mismo trabajo, el autor hace referencia a los elementos que deben valorarse para determinar si dos productos son sustituibles entre sí. Pone énfasis en: las propiedades de uso, en el precio, en las barreras que impidan una sustitución efectiva, en las preferencias de los consumidores y, en las categorías de clientes.

A efectos del presente trabajo nos interesan fundamentalmente las tres primeras. En cuanto a las propiedades de uso, afirma que lo relevante es la destinación que se le va a dar, sin importar que se trate de productos aparentemente diferentes. Respecto al precio, cuando existan diferencias significativas entre productos en apariencia similares, no puede considerarse que estos compitan entre ellos. Pasando ahora a las barreras que impidan una sustitución efectiva, podríamos decir que esta es una de las categorías determinantes a la hora de evaluar la intercambiabilidad de los servicios prestados por vía electrónica con los tradicionales, porque, por ejemplo, para la lectura de publicaciones electrónicas, es necesario tener un dispositivo electrónico.

Pasando a la competencia, el Tribunal entiende que cuando existen bienes o servicios similares desde el punto de vista del consumidor, y por lo tanto, se

---

<sup>155</sup> GUILLÉN CARAMÉS, Javier (2014). “La descentralización del derecho de la competencia”. En GARCÍA - CRUCES, José Antonio. “Tratado de derecho de la competencia y de la publicidad”. Tirant lo Blanc. Valencia. 751-887. p. 819

trata de prestaciones que satisfacen las mismas necesidades de este, ello conlleva que compitan entre sí. Por lo tanto, no se trata de un requisito autónomo a la hora de evaluar si existe una infracción del principio de neutralidad. De esto se desprende que si dos bienes o servicios son sustituibles, existe una capacidad de elección del consumidor.

En cuanto al caso concreto de las similitudes entre las publicaciones hay quienes defienden que entre el formato electrónico y el formato papel existen diferencias significativas que no permite que se trate de bienes que sean sustituibles entre sí, LAMENSCH sostiene que:<sup>156</sup>

- El consumidor que compra un libro electrónico también debe comprar un lector de libros electrónicos o una tableta para poder leerlo (mientras que un libro físico no viene sin el papel en el cual está impreso);
- Un número ilimitado de libros electrónicos se pueden almacenar sin tener ningún espacio físico, lo que no es el caso de los libros de papel;
- Un libro electrónico puede adquirirse a través de Internet, en cualquier momento del día o de la semana y en diferentes idiomas, y se entrega inmediatamente, sin importar dónde se encuentre el proveedor elegido. Por el contrario, si un cliente quiere leer un libro en papel que está disponible en el idioma original sólo en una jurisdicción lejana, tendrá que esperar, y tendrá que pagar costes adicionales por el envío;
- También existen funcionalidades adicionales en el caso de los libros electrónicos, como las funciones de búsqueda de palabras, o la

---

<sup>156</sup> LAMENSCH, Marie. (2015) “The treatment of 'digital products' and other e-services under VAT”. En: LANG, Michael; LEJEUNE, Inc. “VAT/GST in a global digital economy”. Wolters Kluwer Law and Business. Alphen aan den Rijn. p. 34. Traducción propia.

posibilidad de cambiar la fuente y el tamaño del texto o compartir calificaciones y comentarios sobre los libros electrónicos con otros usuarios de todo el mundo. Por el contrario, los libros de papel pueden ser preferidos por su formato, por razones de color, gráficos o la necesidad de navegar de una manera no lineal –algo para lo cual los dispositivos de lectura de libros electrónicos no son adecuados;

- Un libro electrónico puede ser descargado tradicionalmente sólo una vez por el cliente en el lector del cliente y no es transferible, de modo que sólo puede ser prestado si los usuarios prestan el dispositivo en el que se almacena (por lo tanto, junto con toda la biblioteca virtual del cliente). Relacionado con esto es el hecho de que un e-libro a menudo da al consumidor sólo el derecho a utilizar un producto como un licenciatario (mientras que da al licenciante el derecho a tomar el producto de vuelta), mientras que un libro da al consumidor plena derechos de propiedad. Un libro de papel es de hecho propiedad del consumidor, permanece disponible, puede ser prestado por otros y no sufre de limitaciones técnicas y mecánicas (por ejemplo, no necesita ser cargado como una tableta o un lector).

Estas características y funcionalidades específicas hacen que los libros y los libros electrónicos constituyan diferentes prestaciones desde la perspectiva de la satisfacción de las necesidades del cliente.

Esta misma autora defiende su posición citando el WP9 de la OCDE, indicando que: “en el informe del año 2003: “señaló que los países miembros de la OCDE consideran en gran medida que la diferente funcionalidad inherente a la versión en línea significa que, típicamente, el producto electrónico es significativamente diferente de su versión material”. Además, indica que “Del mismo modo, en su informe de 2006 al Consejo, la Comisión Europea señaló que “la publicación electrónica abre la puerta a una gama de funcionalidades que brindan un servicio cada vez más alejado de la impresión

tradicional, así como de los medios de comunicación y des distribución electrónica general”. Además, los libros electrónicos se venden tradicionalmente a un precio mucho más bajo que los libros, que pueden venderse al mismo precio a los clientes””. (Traducción propia).<sup>157</sup>

Sin embargo, me parece que si bien las diferencias a las que hacen referencia existen, creo que actualmente la mayoría de la población dispone de los medios técnicos necesarios para poder acceder a los servicios prestados por vía electrónica, en el caso concreto de los libros y periódicos, dado que son perfectamente accesibles inclusive desde los teléfonos móviles inteligentes.

Lo más relevante, desde mi punto de vista, es la destinación equivalente que se le da a los libros, sin importar cual sea el formato. El interés del consumidor está en el contenido, en la información, en la historia, en lo que nos puede transmitir. El hecho de que se pueda cambiar el tamaño de la letra o realizar una búsqueda por palabras no me parece un argumento de fuerza para decir que se trata de productos diferentes.

Es cierto también que existe un mercado global, es posible adquirir y disponer de los libros electrónicos las 24 horas del día, los 365 días del año. Sin embargo, estamos en una situación muy parecida con los formatos físicos, en la medida en que la compra de los mismos se puede producir 24/7, y los tiempos de entrega son cada vez menores. Dependiendo de las distancias, con los servicios de entrega urgente puedes disponer de tu compra en menos de 24 horas.

En cuanto al precio, debido a las características de los servicios prestados por vía electrónica, y al ahorro tanto en tiempo como en coste que permiten las características propias de dicho formato, hace que sean menos costosos de producir. Por lo tanto, pueden ser puestos a disposición del público por

---

<sup>157</sup> LAMENSCH, Marie. (2015) “The treatment of 'digital products' and other e-services under VAT”. Op. Cit. p. 35.

precios inferiores al formato en papel. Sin embargo, esto no constituye, desde mi punto de vista, un criterio para reiterar la diferencia entre el formato físico y el formato on-line.

Por ello, considero que el criterio más importante a la hora de pensar en la similitud de los libros con independencia del formato se trata de la satisfacción de las necesidades del cliente final.

Partiendo del concepto de producto de mercado de GUILLEN CARAMÉS,<sup>158</sup> antes enunciado, realmente el uso del libro, es decir, la destinación que se da a cualquiera de los dos formatos, es una destinación equivalente. Finalmente al cliente lo que le interesa es el contenido del libro, la información que este presenta, la historia narrada, etc.

#### **4.-Recapitulación y análisis**

El TJUE resolvió el test para determinar si nos encontramos ante bienes similares en la sentencia del caso K Oy, asunto C-219/13. La Corte en este caso afirma que “de cara a evaluar la similitud de los bienes o prestaciones electrónicas de los libros, es necesario tener en cuenta el contexto, entendido desde el grado de penetración de las nuevas tecnologías en cada mercado nacional y del grado de acceso a los dispositivos electrónicos que permiten a dicho consumidor leer o escuchar los libros almacenados en soportes

---

<sup>158</sup> GUILLEN CARAMÉS, Javier (2014). “La descentralización del derecho de la competencia”. Op. Cit. p. 819.

diferentes al papel, por lo tanto, procede tomar en consideración el consumidor medio de cada uno de los Estados miembros”.<sup>159</sup>

Para el Abogado del Estado, “cuando al consumidor básicamente le importa el contenido similar de todos los libros, con independencia de su soporte o de sus propiedades, la aplicación selectiva de un tipo reducido no estaría justificada. Por el contrario, si estas circunstancias son determinantes, si está justificada la diferencia en el tipo del IVA aplicable”.<sup>160</sup>

Tal y como abordamos en el segundo capítulo, en la sentencia del TJUE correspondiente a los asuntos C-259/10 y C-260/10,<sup>161</sup> el Tribunal afirmó que: “dos prestaciones son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores (se hace siempre referencia al consumidor medio), teniendo en cuenta para ello un criterio de utilización comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de dichas prestaciones”.

---

<sup>159</sup> Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2014. Asunto C-219/13. Procedimiento incoado por K Oy. Cit. Apartado 30.

<sup>160</sup> Conclusiones del Abogado General SR. PAOLO MENGOZZI, presentadas el 14 de mayo de 2014, Sentencia del TJUE, correspondientes a la Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2014. Asunto C-219/13. Procedimiento incoado por K Oy. Petición de decisión prejudicial: Korkein hallinto-oikeus - Finlandia. Procedimiento prejudicial - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Directiva 2006/112/CE - Artículo 98, apartado 2 - Anexo III, número 6 - Tipo reducido del IVA aplicable exclusivamente a los libros impresos - Libros almacenados en soportes físicos distintos del papel sometidos al tipo normal del IVA - Neutralidad fiscal.

<sup>161</sup> Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 10 de noviembre de 2011. Cit.

Por su parte, la sentencia correspondiente al asunto C-390/15,<sup>162</sup> para hacer el análisis de del principio de igualdad de trato, parte del objetivo de la norma que establece la aplicación de tipos reducidos a los libros, entendiéndose que al buscar promover la lectura, tanto los libros en cualquier formato físico como los libros suministrados por vía electrónica son productos equivalentes.

Sin embargo, se afirma en dicha sentencia que la diferencia de trato entre estos productos equivalentes está justificada, puesto que la prohibición de aplicar los tipos reducidos se da para todos los servicios prestados por vía electrónica, y ello encuentra su sustento en que se estimó necesario someter los servicios suministrados por vía electrónica a normas claras simples y uniformes para que el tipo aplicable a dichos servicios pueda determinarse con certeza, para facilitar la gestión tanto a los sujetos pasivos como a las administraciones tributarias.<sup>163</sup>

Sin embargo no podemos estar de acuerdo con dicho resultado, tomando en consideración la sentencia de K Oy, en la cual el TJCE, acatando las declaraciones del abogado del Estado entiende que a la hora de valorar la similitud de las prestaciones de cara al principio de neutralidad es necesario evaluar el grado de penetración de las tecnologías en cada uno de los países para poder determinar la similitud entre prestaciones y la percepción del consumidor.

Cuando se regularon los servicios prestados por vía electrónica, era viable hablar de la falta de similitud y por lo tanto del cumplimiento del principio de neutralidad entre las prestaciones por medios tradicionales y las prestaciones

---

<sup>162</sup> Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 7 de marzo de 2017. Cit.

<sup>163</sup> Véase Infra Capítulo I.III.D.1 Apartado: “Sentencias de sanción a Francia y Luxemburgo por la aplicación de tipos reducidos”.

electrónicas. A comienzos del siglo el grado de penetración de la tecnología hacía que las prestaciones fueran diferenciadas, pero actualmente, no existe diferencia entre la satisfacción y la prestación que recibe un cliente si tiene una suscripción a un medio de comunicaciones por medios tradicionales o por medios electrónicos.

La realidad actual es diferente, la mayoría de la población tiene acceso a Internet, pues quien no dispone de un ordenador desde el cual pueda acceder al contenido electrónico (revistas, libros, vídeos bajo demanda, música, entre otros), lo hace a través de los teléfonos móviles o tabletas, por tanto, no podemos compartir la prohibición de aplicar tipos reducidos a los servicios prestados por vía electrónica, y entendemos que la existencia de dicha prohibición no es conforme al principio de la neutralidad fiscal toda vez que supone un trato diferenciado a prestaciones similares, casi idénticas.

### **5.- “Quick fix” o “solución rápida” 2018 y modificación del anexo III**

Hemos podido comprobar que la discusión sobre el IVA de las publicaciones electrónicas viene presentándose con fuerza desde hace años y que algunos de los Estados ejercieron una presión fuerte, como se evidencia con las sentencias de sanción a Francia y Luxemburgo.

Finalmente, después de haberse hecho referencia en varios documentos de la Comisión Europea, el 2 de octubre de 2018, fecha en la que se anunciaron las Quick Fixes o soluciones rápidas, en materia de IVA, se dio por fin, el anuncio de la autorización de la aplicación de tipos reducidos a las publicaciones electrónicas. Sin embargo, no se amplía a otro tipo de servicios prestados por vía electrónica.

El 6 de noviembre de 2018 se dictó la Directiva (UE) 2018/1713, la cual introduce una modificación al punto 6 del anexo III de la Directiva 2006/112/CE. Dicho artículo recogía que los tipos reducidos se podían aplicar a las publicaciones de libros periódicos y revistas, solamente cuando estos estuvieran en un soporte físico. La modificación introducida es precisamente la referencia a las publicaciones electrónicas.<sup>164</sup>

A partir de la entrada en vigencia de la mencionada Directiva, es decir, desde diciembre de 2018, el tipo reducido se puede aplicar al “suministro, incluido el préstamo en bibliotecas, de libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de soporte físico, bien por vía electrónica, o en ambas formas”.

Se mantiene la exclusión de la aplicación de los tipos reducidos a las publicaciones destinadas a la publicidad y se añade una nueva exclusión, para aquellas publicaciones que consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible.

Con la delimitación de las publicaciones a las cuales es posible aplicar el tipo reducido se intenta evitar que mediante medidas artificiosas se intenten proveer otros tipos de servicios electrónicos haciéndolos pasar por libros, revistas o periódicos.

Los Estados miembros podrán modificar las legislaciones internas, si así lo consideran pertinente, para equiparar los tipos de las publicaciones, sin importar cual sea el formato en el que ellas se presenten, zanjando de esta

---

<sup>164</sup> DIRECTIVA (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos del impuesto sobre el valor añadido aplicados a los libros, los periódicos y las revistas.

manera con uno de los debates más mediáticos que se presentaban en el IVA del comercio electrónico.

Este supone un punto de inflexión en la medida en que abre la puerta a futuras negociaciones, ya existen otros servicios a los cuales se les podrían aplicar tipos reducidos, como sucede con los servicios relacionados con la educación, la cultura y la salud.

## **CAPÍTULO II. LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA**

Tal y como afirman DE BUNES IBARRA & SÁNCHEZ GALLARDO, “Para que las operaciones estén sujetas al IVA de un Estado miembro es preciso que, de acuerdo con una serie de reglas, las mismas se consideren efectuadas en dicho Estado miembro. La técnica de este tributo hace que para cualquier operación deba analizarse el lugar en que ha de considerarse efectuada, análisis en principio independiente del lugar de establecimiento de quien la realiza”.<sup>165</sup>

Como veremos con mayor detalle en este capítulo, los criterios de territorialidad aplicables en el IVA son dos, por un lado tenemos el principio de tributación en origen, gravando la operación en el Estado de localización del proveedor del servicio, y por el otro, el principio de tributación en destino, localizándose la operación en el Estado de consumo.

Si bien es cierto que quien finalmente soporta la carga económica del pago del IVA es el consumidor, la técnica del impuesto se ha configurado de tal manera que el sujeto pasivo del impuesto sea quien realiza la entrega del bien, o la prestación del servicio. Se entiende que este último es un empresario o profesional que está ejerciendo una actividad económica, y, por lo tanto, se

---

<sup>165</sup> DE BUNES IBARRA, J. M., & SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. (2008). Naturaleza. Normativa. Territorio de aplicación. En J. M. De Bunes Ibarra, Manual del Impuesto Sobre el Valor Añadido (págs. 33-111). Madrid, España: Instituto de Estudios Fiscales. p. 43.

trata de una persona (física o jurídica) habituada al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por lo tanto, será el proveedor, como sujeto pasivo del IVA, quien esté obligado a cumplir con las obligaciones derivadas del impuesto, como son la liquidación y pago del mismo, las cuales deben ser satisfechas, dependiendo del principio aplicable, en el Estado de origen o de destino, según resulte de la normativa aplicable a la transacción.

### ***I. Lugar de realización del hecho imponible***

A diferencia de las operaciones realizadas con bienes, donde encontramos una doble acción, entregar (que tiene lugar en el Estado en el que se encuentre establecido el vendedor) y de adquirir el bien (localizada en el país del destinatario), en las prestaciones de servicios nos encontramos exclusivamente con una acción.<sup>166</sup>

En materia de entrega de bienes, normalmente se establece que una de las dos operaciones está exenta y la otra está sujeta, sin embargo, en el caso de las

---

<sup>166</sup> En la Unión Europea, las transacciones internacionales de **bienes** se dividen en adquisiciones intracomunitarias o en importaciones. Las primeras consisten en que un proveedor localizado en un EM, realiza una entrega de bienes exenta. La adquisición se da por un empresario o profesional, localizado en otro EM, esta última operación es la que se encuentra sujeta y no exenta del IVA.

Por otro lado, según el artículo 30 de la Directiva 2006/112/CE, Cit: “las importaciones consisten en la introducción en la Unión Europea de bienes desde un territorio tercero”. Tienen por regla general la tributación en destino, y en este caso los particulares sí que son sujetos del IVA, y la liquidación y pago del impuesto se producen directamente en la liquidación administrativa en aduana.

prestaciones de servicios, al tratarse de una única acción, es necesario, tal y como afirma CUBERO, tomar una decisión acerca de dónde deben tributar las operaciones en las que están implicados dos países, es por eso que en materia de prestaciones de servicios existen reglas para determinar en qué lugar se entiende realizado el hecho imponible.<sup>167</sup>

Según la normativa europea, si el adquirente es empresario o profesional, se aplica por regla general la tributación en destino, tanto para operaciones relacionadas con bienes como con servicios. Dado que los empresarios y profesionales están habituados al cumplimiento de obligaciones tributarias, utilizar la figura de la inversión del sujeto pasivo no resulta demasiado problemático para el destinatario, y a pesar de ser una figura que no está exenta de riesgos de fraude, es la mejor solución encontrada hasta el momento para que se efectúe el pago del impuesto en el Estado del destinatario.<sup>168</sup>

---

<sup>167</sup> Según el CUBERO TRUYO, (2014) “El Impuesto sobre el Valor Añadido (III). Operaciones internacionales”. En PEREZ ROYO, F. GARCÍA BERRO, I. PEREZ ROYO, F. ESCRIBANO, A. CUBERO TRUYO, & F. M. CARRASCO GONZALEZ, Curso de derecho financiero y tributario. Parte especial (8ª edición, 2014 ed., págs. 897-950). Madrid, Madrid, España: Tecnos. p. 900: “En las prestaciones de servicios, la solución técnica es diferente. No se va a producir esa descomposición de la operación internacional, vista desde las diferentes perspectivas de los dos países implicados, sino que se va a considerar que hay una única operación, sin desdoblamientos. En cada prestación de servicios habrá siempre un único hecho imponible que se podrá considerar realizado bien en el país de origen, bien en el país de destino”.

<sup>168</sup> Según el Informe del Comité fiscal y financiero de la Comunidad Económica Europea del 7 y 8 de julio de 1962: Informe Neumark. Op. Cit. p. 140: “Se considera a menudo como una ventaja del principio del país de destino el hecho de que un consumidor, por un lado, no tiene posibilidad de sustraerse a su contribución a las

Por el contrario, cuando el adquirente destinatario final, es un particular, la regla general es la aplicación del principio de tributación en origen. Siguiendo la misma línea argumentativa anterior, dado que los particulares no están habituados a la presentación de declaraciones ante la administración tributaria, y asimismo, tampoco cuentan con los medios necesarios para el cumplimiento de dichas obligaciones, sería un sinsentido pretender la inversión del sujeto pasivo, pues no es desconocido que el cumplimiento de las obligaciones fiscales es complejo y es necesario contar con la asesoría de un experto.

Someter a un proveedor de bienes y servicios al cumplimiento de obligaciones fiscales en países distintos al de su localización, no solo es complejo y costoso, sino que suele incrementar el fraude fiscal. Por este motivo, cuando el destinatario de los bienes o servicios es un particular, la regla general es la de tributación en origen. De esta manera, el sujeto pasivo podrá cumplir con las obligaciones fiscales ante la administración tributaria del Estado en el cual se encuentra localizado.

Existe otra regla general según la cual, siempre que en una transacción una de las partes no esté localizada en la Unión Europea, se aplicará el principio de tributación en destino. En este caso no importa si el destinatario tiene o no la condición de ser sujeto pasivo.

En cuanto a la localización de las operaciones internacionales aplicando el principio de tributación en destino, cuando el destinatario de los mismos tiene la consideración de empresario o profesional, se produce la inversión del sujeto pasivo.

---

cargas públicas de su país comprando un bien en el extranjero y, por otro lado, no tiene que contribuir a la financiación de los gastos públicos de un país extranjero”.

## ***II. Principio de tributación en origen y principio de tributación en destino***

En la medida en que los impuestos son una de las formas de financiación de los Estados, estos querrán atraer hacia su territorio la mayor cantidad de hechos imponible, por lo tanto, en las transacciones de comercio internacional, es imprescindible determinar con la mayor precisión cual de los Estados ostenta la soberanía para exigir el impuesto. Además, de la importancia de establecer acuerdos internacionales que eviten tanto la competencia fiscal lesiva, como la doble o la nula imposición.<sup>169</sup>

### **A.- Aproximación al principio de tributación en origen y al principio de tributación en destino**

Tratándose del IVA, a la hora de definir la territorialidad del impuesto, se puede establecer el principio de tributación en origen o el principio de tributación en destino. Hablamos de tributación en origen cuando el impuesto se debe pagar en el país en el cual se encuentra localizado el proveedor del bien o servicio. Por el contrario, el principio de tributación en destino se da cuando el impuesto se debe pagar en el país en el que se encuentra establecido el destinatario del mismo. Según el Informe Neumark,<sup>170</sup> la aplicación del

---

<sup>169</sup> Conviene tener en cuenta que la mayoría de los convenios se dan en el ámbito de los impuestos directos, como sucede con los Convenios de Doble Imposición. En Materia de IVA no son tan frecuentes.

Véase Infra Capítulo II.IV.C Apartado: “Puntos de conexión”.

<sup>170</sup> Informe del Comité fiscal y financiero de la Comunidad Económica Europea del 7 y 8 de julio de 1962: Informe Neumark. Comisaría del Plan de Desarrollo económico y social. Gabinete de Estudios número 53. 1965, Madrid. p. 138.

principio de tributación en destino consiste en aplicar la imposición sobre un bien o un servicio no en el país en el que se produce, sino en aquel en que es consumido o utilizado.<sup>171</sup>

La adopción de la aplicación de un principio u otro estará condicionada por las necesidades de cada uno de los Estados y dependerá de diversas razones, las cuales pueden ser estrictamente técnicas, o pueden obedecer, también, a razones de política fiscal.<sup>172</sup>

La definición del lugar de tributación, tiene que ser clara, y respetar el principio de seguridad jurídica, de tal manera que se garantice que los consumos, tanto

---

<sup>171</sup> COCKFIELD, A. HELLERSTEIN, W. MILLAR, R. & WAERZEGGERS, C., (2013) "Taxing Global Digital Commerce...". Op. Cit. p. 75: "Para aplicar el principio de destino, las leyes de IVA deben tener un mecanismo para identificar el destino de una transacción, preferiblemente de una manera que conecte la transacción con la jurisdicción fiscal por referencia al lugar de consumo (o uso) esperado de la mercancía suministrada. Ya hemos identificado la dicotomía entre el objeto económico del IVA (para gravar el consumo) y su diseño legal (un impuesto de múltiples etapas sobre las transacciones) y debe tenerse en cuenta que esto tiene implicaciones para el diseño de las normas transfronterizas. Debido a que la mayoría del IVA se aplica transacción por transacción, para establecer las jurisdicciones territoriales de sus impuestos, los países deben diseñar reglas de "lugar de imposición" que aborden todas las transacciones. Deben identificar qué transacciones son totalmente nacionales (con origen y destino en la jurisdicción fiscal), cuáles son totalmente extranjeras (con origen y destino fuera de la jurisdicción fiscal), cuáles son entrantes (origen fuera y destino dentro) y cuáles son salientes (origen en la jurisdicción fiscal y destino fuera) y, deben hacer esto tanto para las transacciones B2B como para las B2C". Traducción propia.

<sup>172</sup> En el caso de la Unión Europea, dado que las normas del IVA tienen un alto grado de armonización, los EEMM no tienen la potestad de definir el principio aplicable en materia de territorialidad a los distintos hechos imponibles, toda vez que estos vienen marcados por las directivas del IVA.

de bienes como de servicios, sean gravados correctamente, evitando al máximo los supuestos de doble imposición, o los casos de no imposición, exceptuando aquellos supuestos de exención expresamente establecidos.

Las legislaciones internas de cada uno de los Estados tienen que definir cuáles son aquellos elementos del hecho imponible que conllevan que este se entienda realizado dentro de su territorio, y que por lo tanto, implique que dicha transacción esté sujeta al IVA de dicho Estado.<sup>173</sup> Para ello se le dará importancia entonces al lugar desde donde se provee el servicio, o bien en lugar en el cual es consumido. Finalmente determinar si efectivamente un proveedor o un destinatario se encuentran en un determinado Estado se hará a través de los puntos de conexión que se analizan en el siguiente capítulo.<sup>174</sup>

---

<sup>173</sup> VÁZQUEZ DEL REY, A. (2015). “VAT Connecting Factors: ...” Op. Cit. p. 410, quien afirma que: "El IVA es un impuesto regido por el principio de territorialidad en el que los factores de conexión deben garantizar que los suministros de bienes y servicios destinados al consumo interno estén sujetos a impuestos". Traducción propia.

En el mismo sentido la OCDE, en “International VAT/GST Guidelines”. París, Noviembre de 2015. p. 12. afirma que: "La cuestión fundamental sobre la política económica en relación con la aplicación internacional del IVA es si la imposición corresponde a la jurisdicción de origen o de destino". Traducción propia. Documento disponible en: <http://www.oecd.org/tax/consumption/international-vat-gst-guidelines.pdf>

<sup>174</sup> COCKFIELD, A. HELLERSTEIN, W. MILLAR, R. & WAERZEGGERS, C., (2013) “Taxing Global Digital Commerce...”. Op. Cit. p. 76: “En particular, ¿cómo se identifican las transacciones transfronterizas? Por un lado, cualquier transacción en la que el proveedor y el cliente estén ubicados en diferentes jurisdicciones podría verse como una transacción transfronteriza. Esto, en sí mismo, requiere recursos para identificar dónde se encuentran un proveedor y un cliente. Los países tienen diferentes recursos para identificar la ubicación, siendo los más comunes los puntos de conexión

La regulación de la localización de los hechos impositivos tiene una gran importancia, toda vez que puede estimular o desestimular las conductas de planificación fiscal sobre la localización de las operaciones. Esta situación se ve agravada cuando nos encontramos frente a una figura como el comercio electrónico que permite un alto margen de movilidad a las partes que intervienen en ella, circunstancia de la cual se pueden desprender consecuencias importantes en materia de recaudación para los Estados.

Ante la disyuntiva de la aplicación del principio de tributación en origen o la tributación en destino es necesario hacer una valoración de cuales son los argumentos a favor y en contra en cada uno de los casos, toda vez que, de las conclusiones que de allí se extraigan permitirán valorar, en el caso de la aplicación de los servicios prestados por vía electrónica, cual es el criterio más apropiado. Para dicho análisis haremos un examen de la evolución de la territorialidad del hecho imponible servicios prestados por vía electrónica en la UE.

### **1.- Principio de tributación en origen**

El **principio de tributación en origen**, es aquel según el cuál el impuesto se debe pagar en el país donde se encuentra localizado el prestador del servicio,

---

relacionados con la residencia, el lugar de establecimiento, la ubicación real o alguna combinación de estos. Por otro lado, dado que el objeto del impuesto es el consumo, la ubicación del producto suministrado o el lugar donde se va a consumir puede ser relevante para determinar la jurisdicción fiscal. En tales casos, cualquier transacción en la que el producto se traslade de una jurisdicción a otra, o respecto de la cual la ubicación desde la que se produzca el suministro y la ubicación del consumo difieran, ya sea la ubicación del proveedor o del cliente, puede considerarse como una transacción transfronteriza”. Traducción propia.

por lo tanto, procede pagar el impuesto en las distintas jurisdicciones en las cuales se añade valor. Tal y como indica la OCDE “Cada jurisdicción aplicará el IVA al valor creado dentro de sus fronteras. En el marco de todo régimen basado en el origen de las operaciones, las exportaciones tributarán en las jurisdicciones exportadoras sobre la misma base y al mismo tipo que los suministros nacionales, mientras que las jurisdicciones importadoras reconocerán una compensación del IVA en la cuantía equivalente al gravamen hipotéticamente soportado al tipo vigente en las propias jurisdicciones importadoras”.<sup>175</sup>

Las principales ventajas de la aplicación del principio de tributación en origen vienen dadas por la facilidad en el cumplimiento de sus obligaciones para el sujeto pasivo del impuesto, en la medida en que la declaración y el pago del mismo se realizará siguiendo un trámite idéntico al de las operaciones en el mercado doméstico, a las cuales se presupone se encuentra habituado. Esto es importante porque tiene repercusiones directas frente a la disminución del fraude y la evasión fiscal.

Sin embargo, el principio de tributación en origen tiene múltiples críticas, entre las más importantes destacamos tres. En primer lugar, entendemos que se desvirtúa el IVA como impuesto sobre el consumo. Desde el punto de vista del IVA, cuya naturaleza es gravar el consumo de la renta, cuando se aplica el principio de tributación en origen, quien realmente soporta la carga económica del impuesto, es decir, el consumidor, está contribuyendo a las finanzas públicas de un país extranjero.<sup>176</sup>

---

<sup>175</sup> OCDE — “International VAT/GST Guidelines”. –París November 2015. p.12.

<sup>176</sup> *Ibid.* p. 12: La OCDE se opone a la aplicación del principio de tributación en origen al afirmar que “dicho planteamiento contraviene las características fundamentales de

En segundo lugar, encontramos problemática la aplicación del principio de tributación en origen puede generar doble imposición, en el caso en el que el país donde se encuentre localizado el consumidor aplique el principio de tributación en destino y no exista convenio entre ambos Estados.

En tercer lugar, debemos subrayar que el principio de tributación en origen provoca distorsiones en la competencia fiscal. Los prestadores de servicios por vía electrónica tienen grandes facilidades para deslocalizar sus empresas y ubicarse en países con nula o baja tributación para prestar desde allí sus servicios. Esto fue lo que sucedió, por ejemplo, en la Unión Europea cuando se estableció el principio de tributación en origen para las prestaciones de servicios en los cuales ambas partes estuvieran localizadas en cualquiera de sus Estados miembro. Esta medida supuso que la mayoría de las empresas se localizaran en Irlanda y Luxemburgo, incluso aquellas que inicialmente se encontraban localizadas fuera de la Unión.<sup>177</sup>

---

todo impuesto que grave el consumo, cuyos ingresos fiscales deberían adeudarse en o abonarse en la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo final. Según el principio de origen, dichos ingresos fiscales se reparten entre aquellas jurisdicciones en las que se crea valor. Mediante la tributación a los diversos tipos aplicables en las jurisdicciones en las que se crea valor, el principio de origen puede incidir en la estructura económica o geográfica de la cadena de valor y socavar la neutralidad en el comercio internacional”.

<sup>177</sup> COCKFIELD, A. HELLERSTEIN, W. MILLAR, R. & WAERZEGGERS, C., (2013) “Taxing Global Digital Commerce...”, Op. Cit., p. 74: “Incluso en ausencia de las presunciones de un mundo perfecto, se concluye que el principio de destino sigue siendo la opción preferida. Una razón práctica importante para esto es que, dado que los países no cooperan para establecer sus tasas impositivas, e incluyen una serie de exenciones y variaciones de tasas en sus leyes de IVA, el uso del principio de origen importaría al IVA todos los problemas de los precios de transferencia del impuesto sobre la renta, ya que los proveedores tendrían un incentivo para localizarse y agregar

## 2.- Principio de tributación en destino

Por otro lado, el **principio de tributación en destino**, según NEUMARK, consiste en imponer un bien o servicio no en el país en el que se produce, sino en aquel en el cual es consumido o utilizado.<sup>178</sup> Por lo tanto, el impuesto se grava solamente en aquel Estado en el cual tiene lugar el consumo final, no en aquellos en los cuales se ha incrementado su valor en la cadena de producción y distribución.

Tal y como indica la OCDE, “se produce la exención del IVA en las exportaciones, teniendo derecho la empresa exportadora a la devolución del impuesto que haya soportado en dicha operación (lo que se conoce como «exención total del IVA» o «tipo cero»); por el contrario, las importaciones se someten a gravamen sobre la base del mismo hecho imponible y aplicando los mismos tipos que a los suministros internos”.<sup>179</sup>

Los aspectos positivos más destacables del principio de tributación en destino consisten, en primer lugar, en que quien adquiere el bien o el servicio (por lo tanto quien finalmente soporta la carga económica del impuesto) está contribuyendo a las finanzas públicas del Estado en el que se encuentra

---

valor en jurisdicciones con bajas tasas de IVA o sin ningún tipo de IVA”. “Otra razón práctica para preferir el principio de destino es que el principio de origen conlleva la necesidad desagradable de otorgar un crédito estimado a las importaciones para garantizar que solo el valor agregado interno se incluya en la base imponible. Esto supera la aparente ventaja de no tener que imponer el IVA a las importaciones y desmiente la idea de que el principio del origen eliminaría la necesidad de mantener controles aduaneros en la frontera”. Traducción propia

<sup>178</sup> Véase Supra nota 180

<sup>179</sup> OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris. p.16.

localizado. Con la tributación en destino se cumple con el objetivo inicial del impuesto que consiste en gravar el consumo. Atendiendo al principio de la capacidad económica, y teniendo en consideración que quien manifiesta la capacidad económica y por tanto contributiva es el consumidor del servicio, tiene sentido que sea el Estado donde este se encuentre localizado quien obtenga dichos impuestos.

Asimismo, la tributación en destino evita la doble imposición, aunque pueden existir casos de no imposición. Otro de los aspectos a destacar, cuando nos encontramos delante de transacciones realizadas a través del comercio electrónico, es que la tributación en destino evita distorsiones de la competencia fiscal entre los distintos estados.

A pesar de todo lo anterior, la aplicación del principio de tributación en destino implica que el sujeto pasivo del impuesto deba declarar y pagar el impuesto, seguramente, aplicando una normativa que le es ajena y muy posiblemente en una lengua distinta, lo que implica una dificultad añadida, aumentos de los costes de cumplimiento, o que produce una mayor posibilidad de fraude fiscal.<sup>180</sup>

---

<sup>180</sup> En el documento de la COMISIÓN EUROPEA, Implementing the ‘destination principle’ to intra-EU B2B supplies of goods. Feasibility and economic evaluation study. Final report contract: TAXUD72013/DE/319 de 30 de junio de 2015, p.13: “Según los hallazgos de este estudio, los costos asociados al cumplimiento de las obligaciones transfronterizas de IVA son un 11% más altos que los costos de cumplimiento del IVA asociados con el comercio interno. Los altos costos y obligaciones asociados con el cumplimiento transfronterizo del IVA pueden disuadir a las empresas de participar en el comercio dentro de la UE, y esto puede tener implicaciones significativas para los niveles de comercio en la UE en su conjunto. [...] Además, estudios recientes han concluido que, en términos relativos (por ejemplo, medidos por empleado o en comparación con el volumen de negocios), las pequeñas

La aplicación del principio de tributación en destino hace aun más necesaria una armonización del impuesto, así como la cooperación y coordinación entre las distintas administraciones tributarias, de lo contrario este principio sería muy difícil en la práctica.<sup>181</sup>

Otro de los problemas asociados a la aplicación del principio de tributación en destino es identificar correctamente cual es el Estado en el que se produce el consumo y por lo tanto, el Estado en el que se deben cumplir las obligaciones del impuesto. Este aspecto se ha desarrollado en el apartado de los puntos de conexión.<sup>182</sup>

Las reglas para la localización de los servicios toman en consideración las cualidades del destinatario de los mismos, estableciendo un tratamiento diferenciado dependiendo de si se trata de un empresario o profesional actuando como tal, o si, por el contrario, se trata de un consumidor final del

---

empresas soportan una carga desproporcionada de regulación / cumplimiento. En promedio, una empresa con menos de diez empleados tiene que enfrentar una carga regulatoria que es aproximadamente el doble de la carga de una empresa con más de diez pero menos de veinte empleados. La carga se vuelve aproximadamente tres veces más alta en comparación con la carga de las empresas con más de veinte pero menos de cincuenta empleados. Para las empresas más grandes, la carga por empleado es solo un quinto o una décima parte de la de las pequeñas empresas”. Traducción propia. Documento disponible en: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey\\_study\\_destination\\_principle.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/ey_study_destination_principle.pdf) (última visita, febrero 2020)

<sup>181</sup> MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2013). “Competencia fiscal e imposición indirecta ...” Op. Cit. p. 153: “En definitiva, sin unos sistemas de asistencia mutua y de intercambio de información suficientemente desarrollados la aplicación del criterio de residencia o de tributación en destino puede promover situaciones de fraude”.

<sup>182</sup> Véase Infra Capítulo II:IV.C Apartado: “Puntos de conexión”.

servicio. Tradicionalmente se ha establecido que cuando el destinatario del servicio tiene la consideración de empresario o profesional actuando como tal, la regla general es la tributación en destino con inversión del sujeto pasivo.

El principio aplicable para determinar localización de los servicios prestados a destinatarios finales que no se consideran sujetos pasivos es el de tributación en origen. La aplicación de este principio viene justificada en la presunción de que los clientes finales (que no son ni empresarios ni profesionales actuando como tales) suelen consumir servicios prestados por proveedores cercanos. De tal manera que en la mayoría de los casos, a efectos de políticas de recaudación para los estados, resultaba indiferente la aplicación de cualquiera de los criterios desde el punto de vista recaudatorio.

### **3.- Evolución de la aplicación del principio de tributación en destino a los servicios prestados por vía electrónica**

A pesar de que desde las primeras recomendaciones la OCDE sugirió que a los servicios prestados por vía electrónica se les aplicara el principio de tributación en destino, la UE se resistió a la aplicación de este principio a todos los servicios incluidos en esta categoría, situación que se extendió finalmente hasta el 31 de diciembre de 2014.

Inicialmente, se optó por la aplicación de ambos principios. El factor de distinción venía dado por el país desde el cual se realizaba la prestación de servicios. Tratándose de servicios prestados a consumidores finales, cuando estos se prestaban desde fuera de la UE, se aplicaba el principio de tributación en destino. Mientras que en aquellos casos en los cuales los servicios por vía electrónica se prestaban desde la UE, también a consumidores finales, el principio aplicable era el principio de tributación en origen.

De esta forma se garantizaba que el consumo dentro de la UE se gravara en la Comunidad, consiguiendo que el pago del IVA por los servicios prestados desde fuera se realizara en el Estado de consumo, y que los prestados desde la UE se pagaran, aunque en el Estado de origen, en cualquier caso en la Comunidad. Para diseñar este sistema, se partía del correcto funcionamiento tanto de la armonización del impuesto como del mercado único europeo.

Así, en las transacciones entre partes localizadas en Estados miembro se podían aprovechar las ventajas de la aplicación de la tributación en origen, las cuales consisten en la facilidad de cumplimiento por parte del sujeto pasivo, quien como empresario o profesional ya tiene dentro su actividad el deber declarar y pagar impuestos. Las operaciones de los SPPVE a clientes localizados en otros estados miembro tenían el mismo tratamiento que las operaciones nacionales, por tanto, no suponía un mayor esfuerzo al que ya supone presentar sus declaraciones habituales.

Además, se eliminaban ciertas dificultades que pueden desincentivar el comercio entre los Estados miembro, como sucede con las lingüísticas y las técnico-jurídicas que dificultan el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, en la práctica se pudo comprobar que a pesar de los esfuerzos por la armonización en materia de impuestos indirectos al consumo y por la consolidación del mercado único, tratándose de servicios prestados por vía electrónica, esto no funcionaba como se tenía previsto.

Por un lado, si bien se han alcanzado unos niveles de armonización muy relevantes, la diferencia entre los tipos generales aplicables en los diferentes Estados, alcanza a hacer mella. Pueden darse diferencias significativas, siendo en algunos casos el tipo mínimo establecido en la Directiva 2006/112/CE, que es del 15%, hasta el 27% que se alcanza en algunos países. La Directiva 2006/112/CE solamente establece el tipo mínimo, por lo que no existe una

armonización completa. Sin embargo, tal y como ha recogido el TJUE, “el hecho de que una empresa decida acogerse en un Estado miembro a un tipo normal de IVA más bajo que el vigente en otro Estado miembro no puede considerarse en sí mismo una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria a los objetivos de la Directiva IVA”.<sup>183</sup>

Las características de las empresas dedicadas a la prestación de servicios por vía electrónica permiten la deslocalización de dicha actividad, pudiendo ser fijada en cualquier estado con una mínima infraestructura. Situación que permitió que las empresas con mayor actividad en el sector fijaran sus sedes de actividad en los países de más baja tributación, como son Irlanda y Luxemburgo.

Además, no sólo se trasladaron a los mencionados Estados las empresas europeas, lo mismo sucedió con las localizadas fuera de la Unión, quienes prefirieron fijar el domicilio en los países con los tipos más bajos de la Comunidad, de tal manera que pudieran aplicar el principio de tributación en origen, por cuanto este les favorecía fiscalmente frente a la aplicación del principio de tributación en destino si operaban desde fuera de la Unión.

Por lo tanto, aunque se sigue defendiendo por parte de los tribunales y de la Comisión que la armonización en materia del IVA garantiza la neutralidad dentro de la Unión Europea, la realidad demostró que esto no era así. Por eso fue necesario cambiar la legislación, para evitar la competencia fiscal entre los Estados de la UE. Con la aplicación del principio de tributación en destino a partir del 1 de enero de 2015, Luxemburgo afirmó haber perdido el 60% de su recaudación del IVA proveniente de los servicios prestados por vía electrónica.

---

<sup>183</sup> En este sentido Véase la Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015. Asunto C-419/14. WebMindLicenses kft contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság. Apartados 39 y 40.

Por lo tanto, como era de esperar, con la aplicación del principio de tributación en destino, se hizo evidente que sí existía competencia fiscal, que se eliminó con el cambio normativo.<sup>184</sup>

Lo anterior evidencia la necesidad de aplicación del principio de tributación en destino, y pone de manifiesto la alta sensibilidad de este tipo de negocios a las diferencias entre los tipos impositivos. Partimos de que en la UE realmente existe un sistema de IVA muy armonizado, y se han alcanzado muchos de los objetivos del mercado único. Sin embargo, quedó clara la existencia de competencia fiscal, y que las empresas fácilmente se localizan en los Estados con los tipos impositivos más bajos, aunque estos sean compatibles con la Directiva, tal y como ha afirmado el Tribunal de Justicia en la Sentencia del asunto WebMindLicenses.<sup>185</sup> Por lo tanto, si esto sucede entre los propios Estados miembro, la situación será mucho peor si las empresas se pueden localizar en los paraísos fiscales o en Estados que no estén sometidos a esos tipos mínimos, como sucede en la UE.

La implantación del principio de tributación en destino, desde nuestro punto de vista, era una necesidad para poder cumplir con el objetivo real del

---

<sup>184</sup> Richard Asquith. 21 de julio de 2017. “Luxembourg loses 60% of e-commerce VAT. Avalara VAT live. “Entrada de blog”. Disponible en: <http://www.vatlive.com/vat-news/luxembourg-loses-60-of-e-commerce-vat/> (última visita febrero 2020). “Las cifras de ingresos del gobierno luxemburgués han confirmado que la reforma del IVA de los servicios electrónicos de 2015, VAT MOSS, ha costado al principado más del 60% de sus ingresos de comercio electrónico”.

<sup>185</sup> Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015, correspondiente al asunto Asunto C-419/14. ECLI:EU:C:2015:832. WebMindLicenses kft contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság. Petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság. Procedimiento prejudicial. Apartado 40.

impuesto, es decir, gravar el consumo de bienes y de servicios allí donde este se produce y donde se supondría que se hace la manifestación de la capacidad económica.

Es obvio que con la aplicación de dicho principio se generan mayores cargas también de deberes formales para los sujetos pasivos. Por ello, los Estados deben desarrollar los sistemas que permitan el cumplimiento de la manera menos gravosa para los contribuyentes y los sujetos pasivos, para lo cual, desde nuestro punto de vista, es necesario: Unificar los umbrales para el cumplimiento; disponer de información actualizada en varios idiomas, disponible a través de Internet; simplificar los formularios; armonizar las disposiciones y las interpretaciones.

La aplicación de uno u otro principio debe ser acorde al principio de neutralidad. Desde la perspectiva de la territorialidad, con la elección del principio de tributación en destino, deben tenerse en cuenta fundamentalmente dos puntos, los cuales desarrollamos a continuación. En primer lugar, que no se afecte la neutralidad en el tratamiento de nacionales y extranjeros, y en segundo lugar, que se garantice el principio de eficiencia de la administración tributaria.

## **B. Territorialidad y principio de neutralidad**

### **1.- La neutralidad desde la no discriminación entre nacionales y extranjeros**

Desarrollar herramientas que permitan un cumplimiento de las obligaciones tributarias, que elimine al máximo los costos en los cuales deben incurrir los sujetos pasivos no localizados en los Estados de cumplimiento es fundamental para preservar el principio de neutralidad, toda vez que los costos añadidos, si

bien no son propiamente impuestos, sí son costes adheridos a los mismos que harán modificar los precios de los productos y por lo tanto se está afectando la libre competencia entre nacionales y extranjeros. O localizados y no localizados.

Todas las facilidades que se les puedan otorgar a los sujetos pasivos no establecidos en un determinado Estado, tanto para darse de alta e identificarse ante las autoridades tributarias como para el cumplimiento redundarán en una mejor aplicación del principio de neutralidad.

El principio de neutralidad debe tender garantizar que un bien o servicio suministrado por un proveedor extranjero tenga las mismas cargas fiscales que un proveedor doméstico.

Si bien, con el establecimiento del principio de tributación en destino se busca proteger a los Estados de la competencia fiscal desleal y garantizar el mercado único, realmente las obligaciones a las que se ven sometidos los pequeños empresarios que prestan servicios por vía electrónica, y a pesar de que se ha intentado minimizar el impacto del cumplimiento en otros Estados de sus obligaciones fiscales, los sujetos pasivos de menor tamaño tienen más limitaciones para cumplir con dichas obligaciones. Por vía electrónica se pueden prestar desde servicios con una alta rentabilidad, hasta pequeños comerciantes que encuentran en Internet una manera de compartir sus conocimientos.

Los pequeños empresarios que prestan servicios de Internet, se ven obligados a bloquear la prestación de servicios a destinatarios localizados fuera de su

Estado de establecimiento, ya que el solo hecho de arriesgarse a ser inspeccionados por una administración tributaria foránea no les compensa.<sup>186</sup>

Por todo lo anterior, la creación de los regímenes especiales para los servicios prestados por vía electrónica, tanto el régimen de la Unión como el régimen exterior de la Unión, contribuyen a mantener la neutralidad fiscal de quienes prestan servicios desde otro país, toda vez que disminuye las cargas a las que se ven sometidos los prestadores de servicios, es decir, los sujetos pasivos del IVA.

## **2.- La neutralidad entendida desde la eficiencia de la administración tributaria. Principio de la buena administración fiscal**

La eficiencia de la administración tributaria es la capacidad que tienen dichas administraciones para recaudar las cantidades efectivamente adeudadas en concepto de impuestos.<sup>187</sup> Dicha recaudación debe darse de manera correcta y con una eficiencia de costes.

La armonización de la UE en materia de IVA ha sido clave en la eficiencia en la gestión y recaudación del impuesto, a pesar de los problemas que se han presentado y de las necesidades de mejora aun existentes.<sup>188</sup>

El establecimiento del régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, contribuye a simplificar las acciones por parte de la

---

<sup>186</sup> Pequeños negocios, como la venta de patrones de costura, venta de fotografías, recetas, etc.

<sup>187</sup> Conclusiones correspondientes al Asunto C-349/03 presentadas por el Abogado Antonio Tizzano el 10 de marzo de 2005. Procedimiento incoado por la Comisión Europea contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte.

<sup>188</sup> Íbid, Apartado 44.

administración tributaria, permitiendo una recaudación eficiente y real de los impuestos. Con la tributación en destino es imprescindible facilitar el cumplimiento de las obligaciones tanto de liquidación como de pago de los impuestos para disminuir la elusión y la evasión fiscal. De esta manera se hace una recaudación más cercana a las cifras reales de los impuestos debidos.<sup>189</sup>

En aras de contribuir al comercio internacional, sería importante que sistemas similares se pudieran implantar por parte de otros grupos de Estados. Un grado de armonización como el alcanzado en Europa no se ve fácil, a menos a un mediano plazo, en las otras asociaciones regionales, como la Unión Africana, la Asociación de países del Sudeste Asiático, la Unión Económica Euroasiática, el Mercosur, la Comunidad Andina de Naciones, etc.

Pero a partir de la armonización de los sistemas, siguiendo a LAMPREAVE, es decir, como “coordinación gradual de las normas de carácter fiscal existentes en los Estados con el objeto de establecer parámetros básicos sin que ello suponga una homogeneización”, es fundamental de cara al establecimiento de sistemas que faciliten la recaudación del impuesto sobre las ventas de bienes o servicios, es decir, sistemas similares a la miniventanilla única establecida en la UE.<sup>190</sup>

---

<sup>189</sup> Véase *Infra*: Capítulo IV.III Apartado: “Efectos sobre el fraude fiscal”.

<sup>190</sup> LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2010) “La competencia fiscal desleal en los Estados ...” *Op. Cit.* p. 32: “Nosotros entendemos la armonización, no como unificación de sistemas nacionales, sino como coordinación gradual de las normas reguladoras de carácter fiscal existentes en los veintisiete Estados miembros, con el objeto de establecer parámetros básicos, sin que ello suponga una homogeneización o unificación de legislaciones y mucho menos, la idea de un federalismo fiscal europeo, tal y como fue planteado al iniciarse el debate sobre la fiscalidad europea”.

Se hace necesario que las asociaciones de Estados lleguen a acuerdos en materia de política fiscal, entre ellas, es imprescindible la implantación conjunta del principio de tributación en destino. Debería partirse de la idea que de la introducción de dicho principio a las transacciones realizadas por la vía telemática no debiera ser de difícil aceptación por parte de los Estados, ya que, se trata de recomendaciones realizadas por la OCDE.<sup>191</sup>

Para que sean efectivos los sistemas en otros grupos de Estados es necesario que se establezcan acuerdos de cooperación y de transparencia que generen la confianza suficiente que permita en un mediano plazo establecer sistemas de recaudación similares a la miniventanilla única. Sistema que se ha demostrado eficaz en la UE.

El hecho de que en la Unión Europea la mayoría de los Estados tienen el Euro como moneda y que los tipos de cambio son actualizados diariamente por una entidad como el Banco Central Europeo genera confianza en un sistema como el de la miniventanilla única.

Desde mi punto de vista es viable el establecimiento de sistemas similares a la miniventanilla única en las asociaciones regionales de Estados desde que se

---

<sup>191</sup> VEGA GARCÍA , 2014 “El *soft law* en la fiscalidad internacional. Tesis Doctoral UPF. P. 533. El autor plantea lo siguiente en su conclusión XXX: “En suma, puede apreciarse que el *soft law* ha desarrollado un papel fundamental en la regulación a nivel global de la fiscalidad internacional, ha influido significativamente en las fuentes formales del Derecho y continúa ganando relevancia. Así lo demuestran los recientes Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria, que a diferencia de los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y de las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia, han incorporado un detallado sistema de supervisión para verificar que son respetados tanto por los Estados miembros como no miembros de la OCDE”.

puedan cumplir ciertos requisitos. Tiene que haber una relación de confianza entre las administraciones tributarias de los diferentes Estados, de tal manera que se garantice que se va a hacer el cruce del dinero efectivamente recaudado.

También tienen que generarse incentivos a los Estados para que valoren de manera positiva la inclusión en un sistema que facilite la recaudación, entre ellos puede seguirse el ejemplo de la UE, en la cual, a los Estados, durante los primeros, les corresponde un porcentaje de los impuestos recaudados a través de la miniventanilla única.

### ***III. Norma general de localización de las prestaciones de servicios***

Según la Directiva 2006/112/CE, “el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad económica, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el Estado miembro del destinatario de la prestación, especialmente en el caso de ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes”.<sup>192</sup> De ello se desprende que la regla general en la localización de los servicios es el principio de imposición en origen.<sup>193</sup>

---

<sup>192</sup> Considerando 17 de la Directiva 2006/112/CE, Cit. Sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>193</sup> VÁZQUEZ DEL REY, A. (2015). “VAT Connecting Factors: Relevance of the place of supply”. Intertax, 43 (5), (pp. 410-417). p. 414: “La disposición proporciona una solución simple para gravar el consumo interno, considerando que las personas no sujetas a impuestos generalmente adquieren servicios de proveedores locales ”. Traducción propia.

Sin embargo, el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE establece que el lugar de prestación de servicios prestados a un sujeto pasivo que actúe como tal, será el lugar en el que el destinatario tenga establecida la sede de su actividad económica.<sup>194</sup>

De lo anterior se desprende que para la regla general de la localización de servicios, la Directiva se decanta por la aplicación tanto del principio de tributación en origen, cuando el destinatario del servicio es un particular; como el de tributación en destino, en los casos en los cuales el destinatario tiene la condición de ser un sujeto pasivo. Es decir, un mismo servicio puede estar sometido a tributación en una jurisdicción o en otra dependiendo del destinatario, en función de si este tiene o no la condición de sujeto pasivo.

La Directiva establece una serie de excepciones a la regla general, utilizando el principio de tributación en destino para localizar una serie de servicios prestados a particulares. Dentro de las excepciones nos encontramos, entre otros, los servicios de telecomunicaciones y los servicios prestados por vía electrónica.<sup>195</sup>

---

<sup>194</sup> Establece asimismo el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, Cit, que en caso que los servicios sean prestados a un establecimiento permanente, la operación será gravada en aquel país en que éste se encuentre localizado, en caso de que no exista ni sede de actividad económica ni establecimiento permanente, la prestación de servicios se entenderá localizada donde el sujeto pasivo tenga su domicilio o residencia habitual. Estos conceptos se analizarán con mayor detalle en el apartado de los puntos de conexión, por lo tanto, no nos extendemos en este apartado para no reiterar los conceptos.

<sup>195</sup> La Directiva 2006/112/CE, Cit, en el considerando número 23 establece expresamente: “Para evitar distorsiones de la competencia, conviene asimismo gravar los servicios de radiodifusión y de televisión y los servicios prestados por vía electrónica a partir de territorios o países terceros a personas establecidas en la

La Directiva 2006/112/CE justifica la aplicación de las excepciones, aduciendo que el principio de tributación en destino, en estos casos, evita la doble imposición y las distorsiones de la competencia.<sup>196</sup>

Reiteramos que este es un debate que tiene sentido cuando nos encontramos ante transacciones internacionales, siguiendo la definición planteada por CUBERO, hablamos de prestaciones internacionales de servicios cuando las partes están localizadas en diferentes países. Como ya hablamos, en las prestaciones de servicios, a diferencia de las transacciones con bienes, nos encontramos ante una única prestación. Por lo tanto, nos encontramos en una situación con implicaciones para dos países y la ley tiene que definir si se aplica

---

Comunidad, o a partir de la Comunidad, a destinatarios establecidos en territorios o países terceros en el lugar de establecimiento del destinatario de los servicios”.

<sup>196</sup> La Décima Directiva 84/386/CEE del Consejo, de 31 de julio de 1984, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido al arrendamiento de bienes muebles corporales, fue la primera que introdujo una excepción a la Sexta Directiva, en cuanto a la aplicación del principio de la tributación en origen.

Dicha excepción se introdujo en el arrendamiento de bienes muebles corporales, y se justificó porque con la aplicación del principio de tributación en origen se generaban distorsiones en la competencia en aquellos casos en los cuales las partes se encontraban localizadas en diferentes Estados.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2013). “Competencia fiscal e imposición indirecta ...” Op. Cit. p. 130: “Los sistemas fiscales de los Estados integrados en una organización supranacional como la UE están inevitablemente relacionados, especialmente por la plasmación de las libertades fundamentales en los tratados y su exegésis expansiva por el TJUE que ha configurado su territorio común sin fronteras. Ergo, los Estados miembros compiten entre sí, incluso en los tributos armonizados a través de las diferencias de tipos y de control administrativo”.

el principio de tributación en origen, o si se aplica el principio de tributación en destino.<sup>197</sup>

A efectos de evitar la doble imposición, el hecho imponible prestaciones de servicios debe entenderse realizado solo en uno de los países donde se encuentren localizados las partes de la transacción. Será en el Estado de localización donde se deberán cumplir las obligaciones relacionadas con el impuesto, a saber, la presentación de las declaraciones y el pago del tributo.

#### ***IV. Localización de los servicios prestados por vía electrónica***

Tal y como ya se enunció en el apartado anterior, la normativa comunitaria, y por tanto la española, establecen que los servicios prestados por vía electrónica estarán localizados de acuerdo con el principio de tributación en destino.

La aplicación del principio de tributación en destino, en estos casos es independiente de si el destinatario del servicio tiene o no la condición de sujeto pasivo.<sup>198</sup> La condición del sujeto pasivo determinará quién es el obligado

---

<sup>197</sup> CUBERO TRUYO, (2014) “El Impuesto sobre el Valor Añadido (III). Operaciones ...”. Op. Cit. p. 898. “La manera de afrontar la tributación de las operaciones internacionales implica ante todo tomar una decisión sobre la aplicación del principio de tributación en origen o el principio de tributación en destino. ¿dónde deben tributar aquellas operaciones en las que están implicados dos países?”

<sup>198</sup> Véase VAN KESTEREN, H., & MERKX, M. (2012). “The concept of taxable person (and fixed establishments) in EU VAT”. En T. ECKER, M. LANG, I. LEJEUNE, P. ESSERS, & E. KEMMEREN (Edits.), *The future of indirect taxation*. Alphen aan den Rijn, Países Bajos: Kluwer Low International. p. 623: “Para muchas personas, la condición de sujeto pasivo es algo deseable. Ello se debe a que, en términos generales, los sujetos pasivos pueden recuperar el IVA que se les cobra. Ser

tributario, pues en caso de que el destinatario sea empresario o profesional se aplica la inversión del sujeto pasivo, mientras que en aquellos casos en los que el destinatario final es una persona que no tiene la consideración de sujeto pasivo, las obligaciones tributarias recaen sobre el prestador del servicio.<sup>199</sup>

La aplicación del principio de tributación en destino como regla general para la localización de todos los servicios prestados por vía electrónica en la Unión Europea está vigente desde el 1 de enero de 2015, a pesar de que desde el Marco de Ottawa se estableció como principio extenso, por parte de la OCDE,

---

un sujeto pasivo también tiene otras consecuencias. Una de ellas es que solo los sujetos pasivos pueden formar parte de un grupo a efectos del IVA en los Estados miembros que implementaron un régimen de Agrupación del IVA en virtud del Artículo 11 de la Directiva del IVA de la CE. Otra consecuencia de la condición de sujeto pasivo es que los sujetos pasivos que adquieren bienes de otros sujetos pasivos tienen que informar sobre adquisiciones intracomunitarias si los bienes se transportan de un Estado miembro a otro en relación con el suministro que se les hace. También depende de la condición de sujeto pasivo del proveedor o del destinatario donde (en qué país o Estado miembro) se considera que tiene lugar un suministro de servicio”. Traducción propia.

<sup>199</sup> Para LAMENSCH, M. (2012). Are 'reverse charging' and the 'one-stop-shop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital Supplies? World Journal of VAT/GST Law, vol. 1 Iss (1), p. 1-20. p. 3: “En los suministros de empresa a consumidor, la inversión del sujeto pasivo no es una opción porque los consumidores no están registrados y no tienen las habilidades para cumplir voluntariamente con las obligaciones del impuesto, además, no tienen ningún incentivo para hacerlo dado que, a diferencia de los sujetos pasivos, tienen que soportar la carga económica del impuesto sin posibilidad de repercutirlo”. Traducción propia.

que la tributación de este tipo de servicios debería hacerse en la jurisdicción donde se lleva a cabo el consumo.<sup>200</sup>

---

<sup>200</sup> OCDE — Electronic Commerce: Taxation framework conditions. – A report by the committee on fiscal affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “A Borderless World: Realising the potential of Electronic Commerce. Paris, 8 October, 1998. p. 5: “Las normas para la fiscalidad del consumo del comercio transfronterizo deberían dar lugar a la imposición en la jurisdicción donde se lleva a cabo el consumo y se debe buscar un consenso internacional sobre las circunstancias en que los suministros se consumen para ser consumidos en una jurisdicción”. Traducción propia.

Posteriormente, en el documento OCDE — “Resumen: Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa”. OECD, Paris, 2002. p. 12: “En sus deliberaciones, el CT TAG al completo destacó desde el principio que no sería posible identificar o seguir la pista a cada acto de consumo y que sería necesario buscar una prueba menos precisa pero más práctica y manejable para identificar el impuesto del país aplicable a una transacción en concreto. Con el posterior apoyo de los miembros gubernamentales, los miembros empresariales llegaron a la conclusión de que la solución más práctica sería ver la dirección permanente o lugar de residencia habitual del cliente, y plasmaron dicha conclusión en el informe WP9. Esto llevó a que se planteara la cuestión de cuál sería la verificación adecuada del lugar habitual de residencia. Los miembros gubernamentales expresaron su preocupación en cuanto a la dificultad de aceptar información suministrada por los clientes sin el propósito de la verificación. A los miembros empresariales les pareció que las empresas deberían poder fiarse de la mejor información disponible en el momento de la transacción, destacando que los requisitos de verificación, que retrasaban la culminación de una transacción o derivaban en costes sustanciales ajenos al curso normal del negocio, socavarían el crecimiento del comercio electrónico y no serían coherentes con los principios adoptados en Ottawa”.

A continuación, expondremos el proceso de establecimiento de dicho principio a los servicios prestados por vía electrónica en la UE.

### **A. Recomendaciones de la OCDE**

A partir de la publicación del Marco Tributario de la Conferencia de Ottawa, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE creó un programa de trabajo para los impuestos sobre el consumo (1998). Dentro de los aspectos claves del programa se encuentra el desarrollo de una directriz sobre la definición del lugar de consumo. Esta directriz estableció que en las transacciones B2B, el servicio se entiende prestado en el país en el cual se encuentra establecida la sede de actividad económica del destinatario del mismo.<sup>201</sup> Para los servicios en los cuales el destinatario no tiene la consideración de sujeto pasivo (B2C),<sup>202</sup>

---

<sup>201</sup> En este sentido, CANNAS, F. (2015). “The new models of the digital economy...” Op. Cit. p. 6: “La categoría de empresa a empresa incluye transacciones en las que una empresa vende productos o servicios a otra, tanto transacciones en línea como tradicionales, en las que el mayorista adquiere en línea bienes y servicios y luego los vende al por menor, también incluye el suministro de bienes y servicios para apoyar otros negocios”. Traducción propia.

<sup>202</sup> CANNAS, F. (2015). “The new models of the digital economy...” Op. Cit. p. 7: “La categoría de empresa a consumidor (B2C) incluye todos los modelos de negocios en los que los bienes o servicios son comprados por individuos que actúan fuera del alcance de su profesión. Usualmente, este tipo de modelo acorta drásticamente las cadenas de suministro al eliminar a muchos mayoristas, distribuidores, minoristas, etc. Además, reduce significativamente los costos de transacción”. Traducción propia.

el servicio se debe entender prestado en el lugar donde el destinatario persona natural tiene fijada su residencia.<sup>203</sup>

Según el reporte sobre la aplicación del Marco Tributario de la Conferencia de la OCDE publicado en 2001, para los servicios prestados entre sujetos pasivos (B2B), la conclusión sobre el Marco de Ottawa es que se recomienda la inversión del sujeto pasivo (con autodeclaración). Para los servicios en los cuales el destinatario no tiene la consideración de sujeto pasivo (B2C) el reporte reconoce que esta figura no tiene una solución fácil, pero recomendó, mientras tanto, que los sistemas nacionales se simplifiquen, reduciendo las cargas inherentes al cumplimiento de las obligaciones fiscales que supone el registro habitual.<sup>204</sup>

Como parte del desarrollo del reporte del Comité de Asuntos Fiscales de 2001 publicó el documento para discusión pública, denominado, *Consumption tax aspects on electronic commerce*.<sup>205</sup> Dentro de las recomendaciones y criterios,

---

<sup>203</sup> Véase *Infra*. Capítulo II.IV.C Apartado: “puntos de conexión”.

<sup>204</sup> OCDE— “Consumption tax aspects of electronic commerce”.— A report from Working Party No 9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs. París, febrero 2001.

En el apartado de las principales conclusiones y recomendaciones, insiste en que es necesario, para el correcto cumplimiento y aplicación del principio de tributación en destino, que se emita por parte del Comité de Asuntos Fiscales una directriz sobre la definición del lugar de consumo en la fiscalidad internacional de servicios e intangibles. En dicha directriz se debe considerar como regla general para el comercio B2B, que el consumo se produce en donde el destinatario tenga fijado su domicilio mercantil. En relación al comercio B2C, indica que la regla general debe ser que el lugar de consumo será aquel en donde el adquirente tenga su residencia habitual. Estas fueron las mismas ideas que se reflejaron en el Reporte sobre el Marco Tributario de 2001.

<sup>205</sup> *Ibid*.

se establece que el lugar de prestación de los servicios transfronterizos de bienes intangibles en el contexto del comercio electrónico, cuando las partes tienen la condición de sujetos pasivos del impuesto, será la siguiente:

- El criterio principal para determinar el lugar de prestación del servicio (y por lo tanto el país de tributación) será el país en el cual el destinatario tenga fijado su domicilio empresarial.
- Los países deben aplicar un criterio diferente cuando la aplicación del criterio principal pueda dar lugar a distorsiones de la competencia o a la evasión fiscal. (Por ejemplo, que las empresas fijen establecimientos permanentes en jurisdicciones de nula o baja tributación).

Según el propio informe, en aquellos casos en los cuales no es posible usar el criterio principal debido a que el cliente está localizado en varios países, se debe atender a los términos del contrato, de donde normalmente debe haber información suficiente tanto para el proveedor del servicio como para la administración tributaria puedan determinar la jurisdicción de consumo.

La OCDE justifica la utilización del principio de tributación en destino, dado que esto impide que las empresas se establezcan en los lugares de baja tributación, y así evitar la competencia fiscal entre los Estados.

Asimismo, mantiene que con la aplicación del principio de tributación en destino se promueve el principio de certeza y se previene la doble imposición o la no imposición no intencionada, la cual se daría en el caso de que las dos jurisdicciones utilicen criterios incompatibles. Por tanto, sirve para crear un entorno más neutral entre el comercio convencional y el comercio electrónico.

Las normas que regulan el impuesto sobre el consumo transfronterizo deben conseguir que dicho impuesto se pague en el país de consumo<sup>206</sup>. Añade además, que debe haber un consenso internacional sobre el lugar en el que se entienden prestados los servicios.

En el 2014, en el documento denominado International VAT/GST Guidelines, reitera que para la localización de los servicios prestados por vía electrónica se debe aplicar, como regla general, el principio de tributación en destino<sup>207</sup>, pues bajo este principio, todas las transacciones van a estar sujetas al mismo impuesto aplicable en la jurisdicción en la que se produce el consumo.

Para que pueda operar correctamente el principio de la tributación en destino y realmente se logren los cometidos de la instauración del mismo, es necesario que se avance en materia de armonización y cooperación del impuesto a nivel internacional.<sup>208</sup>

---

<sup>206</sup> OCDE —Electronic Commerce: Taxation framework conditions. —A report by the committee on fiscal affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, “A Borderless World: Realising the potential of Electronic Commerce. Paris, 8 October, 1998. Esta disposición se encuentra concretamente en el box 3, en relación a los impuestos sobre el consumo, se indica en la regla (v)

<sup>207</sup> OCDE —“International VAT/GST Guidelines”. —OECD París, abril 2014. p. 5. Apartado 12: “el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE pretende desarrollar una directriz sobre el lugar donde deben someterse a impuestos las transacciones internacionales que conllevan la prestación de servicios y/o de intangibles. Pero será desarrollado en un futuro, cuando se considere más oportuno”.

<sup>208</sup> Si bien los principios del IVA son aplicados generalmente de la misma manera en los distintos países en los que existe este impuesto, desde finales de los años 1990, de acuerdo con la Directriz de la OCDE 2014, tanto las autoridades fiscales como los empresarios reconocieron que hace falta una mayor coherencia del IVA para eliminar

Según la OCDE, actualmente en muchos de los regímenes del IVA en los que opera el método del descuento, el IVA de las transacciones internacionales de servicios e intangibles entre empresarios, es decir, “B2B”, es recaudado mediante la inversión del sujeto pasivo.<sup>209</sup> Cuando no existe este mecanismo, los prestadores de servicios extranjeros que prestan servicios en jurisdicciones donde no están establecidos, deben en principio registrarse a los efectos del IVA y cumplir con las obligaciones relacionadas con el impuesto en dichas jurisdicciones.

---

los obstáculos en el comercio internacional. Asimismo reconocen que el esfuerzo conjunto, la cooperación, es necesaria para resolver los problemas comunes.

<sup>209</sup> El artículo 197 de la Directiva 2006/112/CE, Cit, establece que: “Serán deudores del IVA los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificados a efectos del IVA y sean **destinatarios** de los servicios a que se refiere el artículo 44 (Servicios prestados a un sujeto pasivo actuando como tal) cuando el servicio sea prestado por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de ese Estado miembro”.

La inversión del sujeto pasivo es un mecanismo que cambia la responsabilidad de las obligaciones tributarias (pagar el impuesto y de presentar las debidas declaraciones) del proveedor al cliente.

Esta figura tiene sentido en aquellos casos en los cuales el proveedor y el cliente están establecidos en diferentes Estados y la localización del hecho imponible se da siguiendo el principio de tributación en destino. Solo está autorizada en la normativa, cuando el cliente tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto, es decir, es necesario que se trate de un empresario o profesional. Busca facilitar el cumplimiento de las obligaciones, pues en caso de no aplicarse, el proveedor tendrá que cumplir con las obligaciones tributarias en un Estado en el cual no se encuentra establecido.

## **B. Evolución de la normativa sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios por vía electrónica en la Unión Europea**

El 11 de abril de 1967 el Consejo de la Comunidad Económica Europea dictó la Primera Directiva (67/227/CEE)<sup>210</sup> y la Segunda Directiva (67/228/CEE)<sup>211</sup> del IVA.

La regulación sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios se estableció en el artículo 6.3 de la segunda directiva, y tal y como afirma NÚÑEZ GRAÑÓN, esta norma “se limitaba a establecer que se considerará como lugar de las prestaciones de servicios, en principio, aquel en el que el servicio prestado, el derecho cedido o reconocido y el bien arrendado se utilizan o son explotados económicamente”. “Como podemos comprobar, el criterio establecido atendía al lugar de consumo de los servicios, con independencia de la sede de quien los prestase o la naturaleza de quien los recibiera, sin prever ninguna especialidad y otorgando un amplio margen de libertad a los Estados miembros a la hora de concretar el lugar de realización de la prestación del servicio”.<sup>212</sup>

Esta norma permaneció intacta hasta la promulgación de la Sexta Directiva, 1977/388/CE, la cual en su artículo 9 establecía el lugar de la prestación de servicios. En esta Directiva hubo un cambio de criterio, toda vez que se definió

---

<sup>210</sup> Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

<sup>211</sup> Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo Europeo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>212</sup> NÚÑEZ GRAÑÓN, M. (2001). La sujeción al IVA. Madrid: Marial Pons. p. 95.

como regla general que “los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la presentación de servicios o, en su defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual”.

En el mismo artículo 9 se establecieron una serie de excepciones a la regla general, como sucede con los servicios relacionados con bienes inmuebles, con las prestaciones de servicios de transporte, con la realización de espectáculos culturales, deportivos, entre otros.

Dentro de estas reglas especiales nos interesa destacar que desde la promulgación de la Directiva se estableció una regla especial en el literal e) del apartado 2) la cual consiste en que: “El lugar de las siguientes prestaciones de servicios, hechas a personas establecidas fuera de la Comunidad o a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero fuera del país de quien los preste, será el lugar en el que el destinatario de dichos servicios tenga establecida la sede de su actividad económica, o posea un establecimiento permanente al que vaya dirigida la prestación o, en defecto de una u otro, el lugar de su domicilio o residencia habitual:

- Cesiones o concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica y comerciales y otros derechos similares.
- Las prestaciones de publicidad.
- Las prestaciones de los consejeros, ingenieros, gabinetes de estudios, abogados, expertos contables y otras prestaciones similares, así como el tratamiento de datos y suministro de informaciones.
- Las obligaciones de no ejercer total o parcialmente una actividad profesional o uno de los derechos mencionados en este apartado e).

- Las operaciones bancarias financieras y de seguro, incluidas las de reaseguro, a excepción del alquiler de cajas de seguridad.
- Las prestaciones consistentes en cesiones de personal;
- Las prestaciones de servicios realizadas por los intermediarios que actúan en nombre y por cuenta de otro, cuando éstos intervengan en el suministro de las prestaciones de servicios enunciadas en este apartado e).”

De la naturaleza de los servicios enumerados, podríamos concluir que estos servicios incluidos en el artículo 9.2.e) presentan cierta similitud a las prestaciones de servicios susceptibles de ser realizadas a través de la vía telemática. El artículo 9 fue objeto de varias ampliaciones, para el tema de investigación del presente estudio, nos interesan, fundamentalmente, dos modificaciones, las cuales entraron en vigor el 26 de junio de 1999<sup>213</sup> y la que entró en vigor el 15 de mayo de 2002.<sup>214</sup>

La modificación de 1999 introdujo dentro del régimen especial del literal e) la prestación de servicios de telecomunicaciones. Recordemos que la regla especial establece que los servicios prestados a cualquier persona fuera de la

---

<sup>213</sup> Directiva 1999/59/CE del Consejo, de 17 de junio de 1999, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de telecomunicaciones.

<sup>214</sup> Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

comunidad o a un sujeto pasivo dentro de la comunidad, pero en un país distinto del proveedor, se entenderá realizada en el país de destino.

La modificación de 1999 definió los servicios de telecomunicaciones, definición que todavía permanece en la normativa actual.<sup>215</sup> Esta reforma no hizo referencia expresamente a los servicios prestados por vía electrónica, pero del contenido se desprende que podrían incluirse dentro de este artículo los mencionados servicios.

El apartado 4 del artículo 9 (de la reforma del 1999) estableció que: “en el caso de los servicios de telecomunicaciones prestados por un sujeto pasivo establecido fuera de la comunidad, a un no sujeto pasivo dentro de la comunidad, se aplicaría que el lugar de la prestación del servicio está situado en el interior del país, siempre que la utilización y la explotación efectiva se lleven a cabo en el interior del país”.

En la modificación de la Sexta Directiva que entró en vigor el 15 de mayo de 2002, fue donde se introdujo por primera vez la referencia explícita a los servicios prestados por vía electrónica. Estos, como era de esperar, se incluyeron dentro de la regla especial de localización del hecho imponible del literal 9.2.e), que incorpora el apartado “Servicios de radiodifusión y de televisión; las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, entre otras, las que se citan en el anexo L”.

Asimismo, se incluyó un literal f), en el cual se establece que los servicios prestados por vía electrónica, cuando el destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo, el cual tiene su residencia o domicilio habitual en un Estado Miembro, y el prestador del servicio tenga su sede o preste el servicio desde un establecimiento permanente situado fuera de la Comunidad, el servicio se

---

<sup>215</sup> Véase Supra: Capítulo I.I.A.3 Apartado: “Clasificación del comercio electrónico”.

entenderá prestado en el lugar en la que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual, es decir, en el país del destinatario del servicio localizado en la Unión Europea.

Sin embargo, se estableció la aplicación del principio de tributación en destino en este caso era temporal, lo cual obedecía a la necesidad de realizar un seguimiento a la efectividad de la normativa por tratarse de una realidad tan variable y que sobrepasa permanentemente la regulación.<sup>216</sup>

Con fecha 28 de noviembre de 2006, el Consejo de la Unión Europea dictó la Directiva 2006/112/CE, Sistema común del impuesto sobre el valor añadido, la cual se encuentra vigente en la actualidad.

En el considerando 17 de la Directiva 2006/112/CE se establece que: [...] “si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio donde la persona que los preste tenga establecida la sede de su actividad económica, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el Estado miembro del destinatario de la prestación, especialmente en el caso de ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes”.

---

<sup>216</sup> En este sentido se pronunció HORTALÁ, (2000) Comisión para el Estudio del Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad. “Informe Sobre el Impacto del Comercio Electrónico en la Fiscalidad Española”. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid. p. 196: “Según una determinada perspectiva doctrinal, tales rasgos (los de la sociedad de la información) conducen a que no sea posible diseñar ningún marco jurídico estable para tratar de regularla, pues solo la propia autorregulación y la competencia entre los agentes que intervienen en el proceso de configuración de esta sociedad darán el resultado normativo apropiado, el cual además irá cambiando constantemente.

Se estableció la localización en destino para los servicios prestados a sujetos pasivos. En este sentido, el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE indica que: “el lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal, será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica”.<sup>217</sup>

Permanece también la tributación en destino para los servicios relacionados con bienes inmuebles, para los actos culturales, educativos, deportivos, ferias, exposiciones, etc. Asimismo para las prestaciones accesorias al transporte y las relacionadas con tasación de bienes corporales y ejecuciones de obras sobre dichos bienes.

---

<sup>217</sup> Esta intención se ve reflejada desde el considerando cuarto de la Directiva 2006/112/CE, Cit, el cual indica que: “En lo que respecta a la prestación de servicios a sujetos pasivos, la norma general de determinación del lugar de prestación debe atender al lugar en que esté establecido el destinatario de los servicios, en lugar de aquel donde esté establecido el proveedor”. “A efectos de determinar las normas sobre el lugar de la prestación de servicios y de minimizar las posibles cargas para las empresas, los sujetos pasivos que tengan también actividades no gravadas deben ser tratados como sujetos pasivos con respecto a todos los servicios que se les presten. De igual modo, las personas jurídicas que, sin tener la condición de sujeto pasivo, están identificadas a efectos del impuesto sobre el valor añadido, deben considerarse como tales. De acuerdo con las normas generales, estas disposiciones no deben hacerse extensivas a las prestaciones de servicios recibidos por un sujeto pasivo para uso personal propio o de su personal”.

En el artículo 44 se puntualiza también que: “No obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, el lugar de prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual”.

En cuanto a la aplicación del principio de tributación en destino de los SPPVE, la Directiva de 2006 los regulaba en el artículo 58 y en el artículo 59. Esta duplicidad se dió hasta el 31 de diciembre de 2014, por cuanto el principio de tributación en destino solamente se aplicaba a ciertos casos, en función de la naturaleza del adquirente.

Hasta la mencionada fecha, el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE es el que establece el lugar de prestación de servicios prestados por vía electrónica, entre otros. Cuando estos servicios se presten a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo que estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro, por un sujeto pasivo que tenga establecida la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad o posea un establecimiento permanente fuera de ella desde el que se realice la prestación de servicios, o que, en defecto de tal sede de actividad económica o establecimiento permanente, tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, será el lugar en el que la persona que no tenga la condición de sujeto pasivo esté establecida o en el que tenga su domicilio o residencia habitual.<sup>218</sup>

El artículo 59 de la Directiva 2006/112/CE establecía que los SPPVE, entre otros, prestados a personas que no tienen la consideración de sujetos pasivos, establecidos fuera de la Unión Europea, será el lugar en el que dicha persona esté establecida o tenga su domicilio o residencia habitual.

---

<sup>218</sup> El mencionado artículo 58 estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, pues a partir del 1 de enero de 2015 entró en vigencia la modificación introducida por la Directiva 2008/8/CE.

Para los SPPVE prestados a destinatarios finales establecidos en la UE, por prestadores también localizados en la Comunidad, se aplicaba el principio de tributación en origen.

Ante las dificultades que se dieron en la práctica con la aplicación de ambos principios a los SPPVE la Directiva 2008/8/CE, introdujo una modificación, determinando todos los SPPVE a destinatarios finales que no tuvieran la consideración de sujetos se entenderían prestados en el Estado del destinatario de los mismos, sin importar el lugar de localización del proveedor de los mismos. Fijando por tanto en estos casos como regla el principio de tributación en destino.<sup>219</sup>

La redacción actual de la 2006/112/CE, establece en el artículo 58.1 que “el lugar de prestación de los servicios que se enumeran a continuación a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo será aquel en el que dichas personas estén establecidas o domiciliadas o residan habitualmente: a) los servicios de telecomunicaciones; b) los servicios de radiodifusión y de televisión; c) los servicios prestados por vía electrónica, en concreto aquellos enumerados en el anexo II”.<sup>220</sup>

---

<sup>219</sup> TERRA, B., & KAJUS, J. (2012). A guide to the European tax directives. Amsterdam: IBFD. p. 622: “La prestación electrónica de servicios de telecomunicaciones, y de radio y televisión, y servicios a distancia pueden ser prestados a distancia a personas que no tienen la consideración de sujetos pasivos. Inclusive los servicios financieros pueden ser prestados por esta vía. Dada la facilidad con la cual estos servicios pueden ser prestados, hay un riesgo real acerca de que el proveedor de servicios puede decidir donde localizar sus negocios, lo que conlleva una distorsión de la recaudación del IVA”. Traducción propia.

<sup>220</sup> Esta modificación fue incorporada a la normativa estatal española mediante la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de

### C. Puntos de conexión

Las normas tributarias deben establecer de manera clara y precisa el lugar en el que se entiende realizado el hecho imponible. Tal y como afirma IGLESIAS TORRENS “El hecho imponible habrá de estimarse producido o realizado allí donde se completen todos los elementos que lo constituyen”.<sup>221</sup> Siguiendo a NUÑEZ GRANÓN, “desde una perspectiva jurídico-tributaria, el poder tributario de los Estados debe proyectarse sobre aquellos hechos imposables que presenten conexión, ya sea personal o real sobre su territorio”.<sup>222</sup>

---

modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras. (BOE-A-2014-12329). En ella se establece el lugar de prestación de servicios por vía electrónica cuando el destinatario sea una persona natural (que no tiene la condición de sujeto pasivo), y cuando el prestador del servicio se encuentra localizado en uno de los Estados Miembros de la Unión Europea.

<sup>221</sup> IGLESIAS TORRENS, Y. (2011). “Análisis jurídico hacendístico de la norma general en la prestación de servicios en la UE”. InDret , 1 (1), (pp. 1-48). p. 15: “Sin embargo, en cualquier caso, habrá que determinar la eficacia de las normas que lo regulan, y en particular, en nuestro caso de estudio, analizar cómo se vincula el hecho imponible al espacio en función del territorio en el que se haya producido el hecho”.

<sup>222</sup> NUÑEZ GRANÓN, M. (2001). “La sujeción ...” Op. Cit. p.11.

COCKFIELD, A. HELLERSTEIN, W. MILLAR, R. & WAERZEGGERS, C., (2013) “Taxing Global Digital Commerce...”. Op. Cit. p. 65: “Al igual que todos los impuestos, las leyes del IVA requieren una base que permita determinar la jurisdicción fiscal: debe establecerse una conexión entre la jurisdicción tributaria y el hecho imponible”. Traducción propia.

Con este fin, cuando se legisla acerca del lugar de realización de los hechos imponibles deben incluirse los denominados puntos de conexión, los cuales consisten en aquellas normas que permiten establecer un vínculo con un territorio, delimitando de esta manera las competencias de los Estados para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de los hechos imponibles que tienen lugar en su territorio.<sup>223</sup> Porque ello posibilita conocer con mayor precisión cuál es la Jurisdicción que ostenta la facultad para exigir el impuesto.<sup>224</sup>

---

ELVIRA BENITO, D. (2007). “El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español”. Valencia, España: Tirant lo Blanch. p. 43: “El punto de conexión en materia tributaria se halla en una norma que afecta y regula las relaciones entre dos o más poderes tributarios. En definitiva, el punto de conexión constituye un elemento de la relación jurídico tributario que permite la atribución de competencias a un poder tributario”.

<sup>223</sup> Véase las Conclusiones de la Abogada General Sra. Verica Trstenjak, presentadas el 7 de septiembre de 2010 correspondientes al procedimiento Asunto: C-270/09. Apartado 44: “El establecimiento de un criterio uniforme en toda la Comunidad para determinar el punto de conexión a efectos fiscales pretende facilitar una adecuada delimitación de los respectivos ámbitos de aplicación de las legislaciones nacionales en materia del IVA”.

<sup>224</sup> HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (1996). “El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”. Madrid, España: Marcial Pons. p. 85: “El impuesto sobre el valor añadido es un impuesto estatal y debe, por tanto, ser aplicado en el territorio de cada uno de los Estados Miembros, no pudiendo traspasar los límites de su respectivo poder fiscal. Tales límites, según establece el Derecho internacional público, vendrán determinados mediante la aplicación de las normas nacionales, cuyo contenido puede verse únicamente restringido por la costumbre internacional. Dichas normas, al ser el Impuesto sobre el Valor Añadido un impuesto real, deben utilizar el criterio territorial”.

De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, los puntos de conexión deben seguir criterios de racionalidad y de utilidad, teniendo siempre presente para su interpretación cual es el objetivo perseguido por la normativa.<sup>225</sup> Identificar cuál es la jurisdicción que ostenta la facultad de gravar un servicio, dependerá en cada uno de los casos, de la fuerza que aporten los puntos de conexión para localizar la realización del hecho imponible.<sup>226</sup>

Los puntos de conexión a efectos fiscales de las prestaciones de servicios tienen como principales objetivos evitar la competencia entre los Estados, además de impedir la doble imposición o la ausencia de la misma.<sup>227</sup> En la

---

<sup>225</sup> Véase Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 4 de julio de 1985. Gunter Berkholz. Correspondiente al Asunto C-168/84., apartados 17 y 18.

Véase también, Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 16 de octubre de 2014. Cit. Apartado 41

<sup>226</sup> Según (MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., & CASADO OLLERO, G. (2006). “Curso de Derecho Financiero y Tributario” (Vol. 17). Madrid: Tecnos. p. 258: “Para entender cabalmente qué es la obligación tributaria principal debe acudir a su presupuesto de hecho generador, que es el que denomina el art. 20 LGT el «hecho imponible», y que es, en una primera aproximación, el hecho gravado, esto es, el presupuesto de hecho fijado por la ley como indicativo de la capacidad económica y a cuya realización anuda como consecuencia jurídica el deber de contribuir al gasto público. Contribución que se concreta para cada caso de realización del hecho imponible en una cuantía fija predeterminada por la ley o en una cantidad variable pero determinable por la aplicación de elementos de cuantificación previstos por la misma ley, según recuerda el citado Art. 56 LGT”.

<sup>227</sup> Véase en este sentido Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 16 de octubre de 2014. Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku contra Welmory sp. z o.o. Correspondiente al Asunto C-605/12. Apartado 42

normativa de la Unión Europea se han intentado desarrollar estos conceptos de una manera detallada en aras de la protección del mercado único.<sup>228</sup>

Para conocer los puntos de conexión utilizados en la UE debemos remitirnos, entonces, a la normativa de la localización del hecho imponible. Para nuestro análisis partimos de la regla general aplicable a la localización de las prestaciones de servicios, la cual la encontramos en considerando 17 de la Directiva 2006/112/CE. En este se establece que: “[...] Si bien el lugar de las prestaciones de servicios debe fijarse en principio en donde la persona que los preste tenga establecida **la sede de su actividad económica**, conviene, no obstante, que dicho lugar sea fijado en el Estado miembro del destinatario de la prestación, especialmente en el caso de ciertas prestaciones de servicios efectuadas entre sujetos pasivos y cuyo costo entre en el precio de los bienes”.<sup>229</sup>

Las normas especiales que establecen en lugar de realización de las prestaciones de servicios las encontramos en el Título Quinto de la Directiva 2006/112/CE.<sup>230</sup> En el artículo 44 se establece la regla aplicable cuando

---

<sup>228</sup> Considerando 14 del del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit, “A fin de garantizar una aplicación uniforme de las normas de localización del hecho imponible, es preciso aclarar conceptos tales como: la sede de la actividad económica del sujeto pasivo, establecimiento permanente, domicilio y residencia habitual. Aun teniendo en cuenta la jurisprudencia del TJUE, el recurso a criterios tan claros y objetivos como sea posible debe facilitar la aplicación práctica de estos conceptos”.

<sup>229</sup> En la medida en que dicha regla general la encontramos en los considerandos de la Directiva y no dentro del articulado de la misma, podemos comprobar que se trata de una norma muy escueta, en la que se refiere exclusivamente al punto de conexión ‘sede de la actividad económica’.

<sup>230</sup> El lugar de realización de las prestaciones de servicios se establece en los artículos 44 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE, Cit,.

estamos ante transacciones entre empresarios, es decir, transacciones B2B, según la cual, “el lugar de prestación de servicios a un sujeto pasivo que actúe como tal, será el lugar en el que este tenga la sede de su actividad económica, no obstante, si dichos servicios se prestan a un establecimiento permanente del sujeto pasivo que esté situado en un lugar distinto de aquel en el que tenga la sede de su actividad económica, el lugar de prestación de dichos servicios será el lugar en el que esté situado ese establecimiento permanente. En defecto de tal sede de actividad económica o de establecimiento permanente, el lugar de la prestación de los servicios será el lugar en el que el sujeto pasivo al que se presten tales servicios tenga su domicilio o residencia habitual”.<sup>231</sup>

Teniendo en cuenta la territorialidad del impuesto, y que se debe establecer de manera clara y sencilla la forma para determinar cuál es el Estado que ostenta la soberanía para reclamar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, los criterios a tomar en consideración dependerán de varios factores, entre los cuales es imprescindible conocer si se aplicará el principio de tributación en origen o el principio de tributación en destino, toda vez que de ello se

---

<sup>231</sup> Comprobamos entonces que la localización del hecho imponible se da en el lugar donde se encuentra establecido el cliente de los servicios, por lo tanto, estamos ante la aplicación del principio de tributación en destino.

Los artículos 45 y 47 de la Directiva establecen un punto de conexión especial para los servicios relacionados con los bienes inmuebles, estableciendo que todos estos se entenderán localizados en el lugar donde radiquen dichos bienes. No ahondaremos en este punto de conexión, toda vez que no entra en los aplicables a los servicios prestados por vía electrónica.

Asimismo, en la medida en que los servicios prestados por vía electrónica no pueden ser objeto de transporte, tampoco evaluaremos las reglas especiales acerca de los puntos de conexión establecidas para éstos, tanto para el transporte de bienes como para el transporte de pasajeros.

desprenderá si es necesario identificar la conexión con el territorio del cliente o bien, con el del proveedor.

De igual manera, es necesario saber si estamos delante de transacciones celebradas entre empresarios (B2B) o si por el contrario se trata de un servicio contratado por un particular destinatario final (B2C). Esto es así, toda vez que las partes se relacionan con los territorios de diferente manera.<sup>232</sup>

Los empresarios pueden tener conexión tanto a partir de su actividad económica como de sus relaciones laborales y familiares. Por ello, corresponderá en cada caso determinar si un determinado servicio debe estar gravado en la sede de la actividad económica, en un establecimiento permanente que presta o recibe un determinado servicio, o también, en el lugar de domicilio o residencia habitual.

Mientras que las personas naturales, que no tienen la consideración de sujetos pasivos a efectos del IVA, tendrán una conexión solo a partir de sus relaciones laborales y familiares con el territorio, así que en estos le corresponderá el IVA al Estado bien sea del domicilio o de la residencia habitual.

Dentro de estas reglas especiales de localización del hecho imponible, en los artículos 58 y 59 de la Directiva 2006/112/CE se establece que el lugar de prestación, entre otros, de los servicios prestados por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo será aquel en el que

---

<sup>232</sup> La calidad en la que actúan las partes en una determinada transacción puede determinar el principio de territorialidad aplicable (origen o destino), así como también que se aplique o no la inversión del sujeto pasivo. Para evaluar la condición del cliente se debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 17 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.

dichas personas estén **establecidas** o **domiciliadas** o **residan habitualmente**.<sup>233</sup>

Debido a que la regla general aplicable es el principio de tributación en origen, la mayoría de la jurisprudencia hace referencia a los puntos de conexión más comunes para las prestaciones de servicios atendiendo el mencionado criterio. Es por ello que encontramos sentencias en las que se hace referencia a que “los principales puntos de conexión a efectos fiscales posibles para las prestaciones de servicios son: la sede de actividad económica y el establecimiento permanente”.<sup>234</sup>

Las legislaciones que establezcan diferentes aproximaciones para determinar el lugar de realización del hecho imponible y tengan diferentes mecanismos de recaudación del impuesto en función de si se trata de negocios B2B o B2C, deben estar en capacidad de establecer, claramente, una guía práctica acerca de cómo los prestadores pueden establecer el estatus de sus clientes, es decir, si se trata de sujetos pasivos actuando como tales, o si son personas naturales destinatarios finales.<sup>235</sup> En el caso de la normativa comunitaria, se ha

---

<sup>233</sup> En ambos artículos se regula la localización, entre otros, de los SPPVE a destinatarios que no tienen la condición de sujetos pasivos. La diferencia entre ambos radica en que el artículo 58 se aplica a aquellos destinatarios que se encuentran localizados en la UE, mientras que el artículo 59 es de aplicación en aquellos supuestos en los cuales el destinatario del servicio se encuentra fuera de la Comunidad.

<sup>234</sup> Apartado 17 de la Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 20 de febrero de 1997. Commissioners of Customs and Excise contra DFDS A/S. Correspondiente al Asunto C-260/95.

<sup>235</sup> La identidad del cliente se determina normalmente en el acuerdo comercial, no solo mediante los contratos, sino que también son relevantes otros indicios proporcionados por el contexto comercial, como son la correspondencia general, las ordenes de pedidos, pagos, acuses de recibo, facturas. También se pueden encontrar

establecido que para algunos servicios, entre los cuales se encuentran los servicios prestados por vía electrónica, el prestador de los mismos asumirá que los clientes no tienen la consideración de sujetos pasivos a menos que haya comunicado el número de identificación a efectos del IVA.<sup>236</sup>

En el caso del IVA, puede darse que los adquirentes de los servicios quieran hacerse pasar por sujetos pasivos, buscando bien sea la inversión del sujeto pasivo para que a la hora de pagar por el servicio no se incluya el impuesto, o bien para deducir el IVA soportado aun sin tener derecho a ello. Es por esto que a efectos de identificación de las cualidades de las partes, para que el

---

elementos relevantes en documentación electrónica, tales como correos, pedidos electrónicos, pagos, y todas aquellas pruebas que se puedan desarrollar a través de las tecnologías.

Véase también LAMENSCH, M. (2012). "Are 'reverse charging' and the 'one-stop-shop-scheme' efficient ...". Op. Cit. p. 19: "Cuando se aplica el principio de destino, tradicionalmente se requiere que los proveedores determinen el Estado de localización de sus clientes, para cobrar la cantidad correcta de IVA. De hecho, los proveedores deben declarar el IVA de los suministros realizados a personas que no tienen la consideración de sujeto pasivo de acuerdo con las normas aplicables en la jurisdicción de consumo. (dicha jurisdicción debe ser localizada, incluso si, en última instancia, no se debe pagar el IVA según las normas que se aplican en esa jurisdicción). Para los suministros a los clientes que tienen la consideración de sujetos pasivo, es posible que estos paguen el IVA adeudado por sus compras transfronterizas a la administración tributaria de su propio Estado, presentando una declaración (inversión del sujeto pasivo), los proveedores aún deben asegurarse tanto del estatus de sus clientes, así como de su localización, antes de proceder a una exportación libre de impuestos, a fin de garantizar que el procedimiento de declaración sea realmente aplicable. En el caso de los suministros electrónicos, las partes no se reúnen y pueden realizarse en cualquier momento del día o año ". Traducción propia.

<sup>236</sup> Véase artículo 18.2 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.

adquirente pueda ser considerado sujeto pasivo debe entregar al prestador de los servicios la información que así lo confirme.

Cuando se trata de un sujeto pasivo localizado en un Estado miembro, el cliente debe comunicar el número de identificación a efectos del IVA, el cual debe ser validado en Internet, por el prestador de servicios, en el denominado VAT Information Exchange System (en adelante, VIES).<sup>237</sup> En aquellos supuestos en los que se encuentre en trámite para la obtención de dicho número, debe justificarlo para poder ser considerado sujeto pasivo del impuesto. De acuerdo con la normativa, también es posible que los proveedores puedan extraer la información disponible en los acuerdos comerciales, como sucede con la información de la facturación y del pago;<sup>238</sup>

---

<sup>237</sup> La página Web en la que se consulta la validez de los números de IVA es la siguiente. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/?locale=es](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=es)

El sistema de Intercambio de Información sobre Número del IVA funciona en tiempo real, las administraciones tributarias europeas confirman al momento la validez de los números de identificación a efectos del IVA de todas las empresas registradas en la UE. Los empresarios solamente pueden consultar la validez de los números de identificación, no se proporciona ninguna otra información.

De acuerdo con el artículo 18 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit, cuando la obtención del número de identificación a efectos del IVA se encuentre en trámite, el cliente puede demostrar que se trata de un sujeto pasivo mediante otro elemento probatorio.

<sup>238</sup> Véase el artículo 23.2 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.; “Cuando de conformidad con los artículos 58 y 59 de la Directiva 2006/112/CE, una prestación de servicios se grave en el lugar en el que este establecido el cliente o, a falta de establecimiento, donde este tenga su domicilio o residencia habitual, el prestador establecerá ese lugar basándose en la información objetiva que comunique el cliente y comprobará dicha información a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago”.

pero ya vimos que el Reglamento establece que tratándose, entre otros de los servicios prestados por vía electrónica, si el destinatario no ha comunicado el número de identificación a efectos del IVA, podrá entenderse que no se trata de un sujeto pasivo.<sup>239</sup>

Cuando el destinatario no se encuentre localizado en la Comunidad, podrá probar su condición de sujeto pasivo preferiblemente con un certificado expedido por las autoridades fiscales del Estado en el que se encuentre localizado, también con un número de identificación a efectos del IVA que pueda ser comprobado por el proveedor, o por cualquier otro medio de prueba.<sup>240</sup>

El proveedor del servicio, a la hora de identificar al destinatario y la condición del mismo dispone solamente de la información suministrada por el propio destinatario o de la información que puede obtener de los medios de pago, direcciones de facturación, etc. El proveedor debe poner todos los medios razonables para identificar al cliente, pero no se pueden exigir un control desmedido por parte de los mismos, ya que si ellos actúan de buena fe resultaría excesivo.<sup>241</sup> En aquellos casos en los que el proveedor no pueda

---

<sup>239</sup> Ibid, Artículo 18.2.

<sup>240</sup> Ibid, Artículo 18.3.

<sup>241</sup> Véase Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi, presentadas el 1 de febrero de 2017. Correspondientes al Asunto C-26/16 entre Santogal M-Comércio y Reparação de Automóveis. Apartado 81.

Véase también LAMENSCH, M. (2012). “Are 'reverse charging' and the 'one-stop-shop-scheme' efficient ...” Op. Cit. p. 4. “Para los proveedores de servicios prestados electrónicamente, el principal problema con la inversión del sujeto pasivo es la confianza en este mecanismo. Una respuesta positiva a esa pregunta requiere que los proveedores detecten con certeza el estatus (sujeto pasivo) y la localización (en otra jurisdicción) de sus clientes. De lo contrario, por un lado, existe el riesgo de que los

corroborar que el cliente es un empresario o profesional, deberá aplicarle la normativa correspondiente a los servicios prestados a destinatarios que no tienen la condición de empresario o profesional.

De acuerdo con la normativa analizada, los puntos de conexión más utilizados en la prestación de servicios son el Estado donde se encuentre fijada la sede de actividad económica, el establecimiento permanente, el domicilio o la residencia habitual. Los cuales desglosaremos a continuación:

### **1.- Residencia habitual**

La residencia habitual es el principal punto de conexión aplicable a los destinatarios finales de los servicios, aquellos clientes que no tienen la condición de sujeto pasivo. Por el contrario, se considera un punto de conexión secundario cuando se trata de determinar la localización de los sujetos pasivos, ello en la medida en que solo es de aplicación ante la ausencia o la imposibilidad de conocer la sede de actividad económica o del establecimiento permanente.

El concepto de **residencia habitual** es definido en el artículo 13 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 como el aquel lugar en que una persona física, sea sujeto pasivo o no, vive habitualmente debido a la existencia de vínculos personales o profesionales. Se trata del mismo criterio seguido por

---

consumidores finales quieran hacerse pasar por sujetos pasivos para beneficiarse de la aplicación del tipo cero a las exportaciones. Por otro lado, evaluar la naturaleza transfronteriza del suministro es esencial porque solo los suministros transfronterizos (incluso para un sujeto pasivo) pueden dar lugar a un suministro con tipo cero". Traducción propia.

el Modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición a la hora de localizar a las personas físicas.<sup>242</sup>

Existe una presunción, según la cual, los destinatarios finales, normalmente consumen, aprovechan o disfrutan los servicios e intangibles en el Estado donde ellos tienen su residencia habitual.

Ahora bien, el sujeto pasivo del impuesto, el proveedor de los servicios, es quien debe concluir, con base en la información proporcionada por el destinatario, cuál es el Estado en el que se entiende producido el consumo del servicio y por lo tanto, realizado el hecho imponible.

De acuerdo con la Directriz de la OCDE (2014), la información proporcionada por el cliente debe ser considerada como una evidencia relevante para determinar el Estado en el cual tiene su domicilio o residencia habitual. Dentro de los procesos de pedido de un servicio por vía electrónica, se incluyen datos como la dirección de entrega, dirección de facturación, además de los datos bancarios, igualmente es relevante, por ejemplo, el país

---

<sup>242</sup> CUBERO TRUYO & DÍAZ RAVN, (2012) Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y Modelo de la OCDE. Valencia, España: Tirant lo Blanch. p. 108: “El artículo 4.2 del Modelo incluye una lista de criterios jerarquizados con los que zanjar los problemas de definición de aquellas personas físicas que sean calificadas como residentes por las legislaciones internas de los dos países contratantes. Las reglas de aplicación sucesiva del Modelo sitúan como criterio principal a la vivienda permanente y al centro de intereses vitales [apartado a) del artículo 4.2], pauta que es seguida por nuestros Convenios. (haciendo referencia a los convenios de doble imposición suscritos por España)”.

donde está domiciliado el banco desde el cual se pagan los servicios, o la información de la tarjeta de crédito.<sup>243</sup>

Otros datos que ayudan para identificar la localización del cliente son el número de teléfono de contacto, la dirección del protocolo de Internet del dispositivo utilizado para realizar la descarga, el historial de descargas del cliente, el lenguaje, y todas aquellas que la misma tecnología nos pueda proporcionar.

También se puede dar el supuesto en que una persona tenga la residencia habitual en un Estado diferente al del domicilio reportado. En este caso, el artículo 24 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 dice que, si se trata de una persona jurídica que no tiene la consideración de sujeto pasivo, el tratamiento será el establecido en el artículo 13Bis, teniendo prioridad la sede de administración central, a menos que se demuestre que el consumo se da en el lugar en el que tiene un grado de permanencia, lo que sería un equivalente a un establecimiento permanente de un sujeto pasivo.<sup>244</sup>

En aquellos casos en los que se trate de una persona física, se entenderá localizada en el Estado de residencia habitual, a menos que pueda demostrar que la utilización del servicio será en el Estado del domicilio.<sup>245</sup>

---

<sup>243</sup> OCDE — “International VAT/GST Guidelines”. –OECD París, abril 2014. p. 44. Directriz 3.6: "En el comercio B2B, el IVA de la prestación de servicios e intangibles que estén directamente relacionados con bienes inmuebles, corresponde a la jurisdicción donde se encuentran los bienes inmuebles". Traducción propia.

<sup>244</sup> Véase Artículo 24, Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.

<sup>245</sup> Según la OCDE, VAT/GST Guidelines, el criterio a seguir es el siguiente: cuando existan vínculos profesionales en un país diferente del de los vínculos personales, o cuando no existan vínculos profesionales, el lugar de residencia habitual será

## 2.- Domicilio

“El **domicilio** de una persona física, sea o no sujeto pasivo, se entenderá en 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”.<sup>246</sup>

Recurrir al domicilio como punto de conexión solo tiene sentido en aquellos casos en los que este se encuentra fijado en un Estado distinto a la residencia habitual del destinatario. Se usa cuando pueda demostrarse que el consumo realmente se va a dar en dicho Estado.<sup>247</sup>

---

determinado por vínculos personales que pongan de manifiesto una estrecha relación entre la persona física y el lugar en que se vive. Documento disponible en <http://www.oecd.org/ctp/consumption/international-vat-gst-guidelines.htm>

<sup>246</sup> Véase el artículo 12 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.

Por su parte, para VÁZQUEZ DEL REY, A. (2015). “VAT Connecting Factors: ...”, Op. Cit., p. 413: "La dirección permanente de una persona física, sea o no un sujeto pasivo, es la dirección que conste en el padrón municipal o en un registro similar, o la dirección indicada por esa persona a las autoridades fiscales relevantes, a menos que haya evidencia de que esta dirección no refleja la realidad. El lugar donde suele residir una persona física, sea o no un sujeto pasivo, es el lugar donde la persona suele vivir como resultado de los lazos personales y laborales". Traducción propia.

<sup>247</sup> Véase el artículo 24.b del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.

### 3.- Sede de la actividad económica

Debido a las maniobras que pueden realizarse para deslocalizar las empresas, el lugar de constitución y registro de las sociedades no son considerados lo suficientemente fuertes para establecer una conexión con un territorio.

Es por este motivo que el punto de conexión de un sujeto pasivo se fija en la jurisdicción en la que se encuentra la sede de actividad económica<sup>248</sup>. Este concepto lo encontramos definido por el artículo 10 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, según el cual, 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 administración central de su empresa.

Antes de la popularización del comercio electrónico y del desarrollo de las nuevas tecnologías, para determinar la jurisdicción donde se encontraba la sede de dirección efectiva se utilizaba el concepto del lugar de reunión de la junta directiva. Con las tecnologías de la comunicación actuales las reuniones pueden no ser presenciales, lo que generó la obsolescencia de dicha definición.

Tal y como exponen ÁLAMO CERRILLO y LAGOS RODRÍGUEZ,<sup>249</sup> “en el año 2001, la OCDE constituyó un grupo de trabajo, que tuvo como resultado, un documento titulado «*El impacto de la Revolución de las Comunicaciones en la Aplicación de la “sede de dirección efectiva”*», en el mismo se analizan cuatro posibles soluciones al concepto de residencia fiscal. La primera de ellas propone eliminar la aplicación del concepto de sede de dirección efectiva en la determinación de la residencia fiscal; la segunda establece una propuesta de

---

<sup>248</sup> Artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, Cit.

<sup>249</sup> ÁLAMO CERRILLO, R., & LAGOS RODRÍGUEZ, G. (2015). Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad económica digital. *Quincena Fiscal* (3), (pp.19-30).

mejora del mismo; la tercera establece una jerarquía de criterios, y, en último lugar describe una situación intermedia de las dos propuestas anteriores. En el año 2003, con el documento «*El concepto de Dirección Efectiva: Sugerencias para los cambios en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE*», se decanta por la cuarta opción, por lo que modifica el párrafo 24 del artículo 4 del Modelo de Convenio de la OCDE, quedando redactado de la siguiente forma:

«3. Cuando en virtud de las disposiciones del apartado 1, una persona que no sea una persona física, sea residente en ambos Estados contratantes, su situación se determinará de la manera siguiente:

Será considerada residente solamente del Estado donde tenga su sede de dirección efectiva; Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene su sede de dirección efectiva o si su sede de dirección efectiva no estuviera en ningún Estado, se considerará residente solamente del Estado [A: con el que sus relaciones económicas son más estrechas] [B: en el que se desarrollan principalmente sus actividades económicas] [C: en el que se tomen sus decisiones ejecutivas importantes];

Si su estatus jurídico se deriva de ambos Estados, o de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverían el caso de común acuerdo».

Por su parte, según la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo,<sup>250</sup> “algunos

---

<sup>250</sup> NACIONES UNIDAS, Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, Nueva York, 2013. Documento disponible en: [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf)

conceptos, como los de “centro de intereses vitales”<sup>251</sup> y “sede de dirección efectiva”, exigen una fuerte relación entre un contribuyente y un país. El hecho de que un contribuyente disponga de un hogar en un país en el cual permanece con frecuencia no basta para afirmar que dicho país sea su centro de intereses vitales; de la misma manera, el mero hecho de que las reuniones de la junta directiva de una sociedad tengan lugar en un país no basta para concluir que sea en ese país donde se gestiona de hecho la sociedad”.<sup>252</sup>

El TJUE, en el asunto de WebLicences, resolvió que para determinar si, efectivamente, existe una sede de la actividad económica, o en su caso un establecimiento permanente, es necesario realizar una evaluación a partir de elementos objetivos y verificables por terceros, que permitan corroborar que se lleva a cabo una operación económica real. Menciona dentro de esos

---

<sup>251</sup> Ibid, Artículo 4.2.b)

Además, en la página 94, encontramos la definición del concepto Intereses Vitales, toda vez que en el comentario del artículo cuarto, párrafo segundo, se indica que “Si la persona física tiene una vivienda permanente en ambos Estados contratantes es necesario atender a los hechos que han de determinar con cual de los dos Estados son más estrechas sus relaciones personales y económicas. Así, habrá que considerar sus relaciones familiares y sociales, sus ocupaciones, sus actividades políticas, culturales o de otra índole, su centro de negocios, el lugar donde administre sus bienes, etc. Las circunstancias deben examinarse en su conjunto, pero es evidente, sin embargo, que las consideraciones basadas en los actos personales de la persona física deben recibir atención especial. Si una persona que tiene una vivienda en un Estado establece una segunda vivienda en el otro Estado, conservando la primera, el hecho de que conserve la primera en el entorno donde siempre ha vivido, donde ha trabajado y donde tiene su familia y sus posesiones puede servir para demostrar, junto con otros elementos, que ha mantenido su centro de intereses vitales en el primer Estado”.

<sup>252</sup> Ibid, p. 54.

elementos objetivos la existencia de locales, así como medios personales y técnicos que revistan cierta entidad y permanencia.<sup>253</sup>

#### **4.- Establecimiento permanente**

El establecimiento permanente como punto de conexión tiene sentido en las transacciones B2B, en aquellos casos en los que se pretenda localizar un hecho imponible realizado por alguna de las empresas establecidas en múltiples jurisdicciones (MLE Multiple Location Entity). Esto sucede cuando una misma persona jurídica o empresario desarrollan una actividad económica real, tanto en el Estado en el cual se encuentra su sede de actividad económica, como en otros Estados.

Desde el punto de vista del IVA, derivado de dicha actividad, se produce la realización de hechos imponibles, en los cuales puede actuar de una manera activa, entregando bienes o prestando servicios; y a la vez, de una manera pasiva, en la condición de destinatario de bienes y de servicios requeridos para poder realizar su actividad principal.<sup>254</sup>

Como es de esperar, los Estados en los que se ejercen estas actividades económicas, estarán interesados en que los hechos imponibles se entiendan realizados en su territorio de aplicación de impuestos. Es por esto que se ha incluido dentro de las normas de localización del hecho imponible el concepto de “establecimiento permanente”, permitiendo que se pueda realizar un

---

<sup>253</sup> Véase Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015. Asunto Asunto C-419/14. WebMindLicenses kft contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság. Apartados 44 y 45.

<sup>254</sup> Véase título TÍTULO Quinto de la Directiva Directiva 2006/112/CE, Cit.

reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA, tal y como se ha reconocido en la jurisprudencia del TJUE.<sup>255</sup>

Para la normativa europea, existe un establecimiento permanente cuando se trata de un establecimiento distinto de la sede de 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.<sup>256</sup>

Para GORAZDA & ELVIRA BENITO, “en materia de fiscalidad directa, el establecimiento permanente es un centro de asignación de ingresos y de riqueza. En la fiscalidad indirecta, en cambio, el establecimiento permanente

---

<sup>255</sup> Véase Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 20 de febrero de 1997. Commissioners of Customs and Excise contra DFDS A/S. Correspondiente al Asunto C-260/95. Apartado 18

Véase Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 4 de julio de 1985. Gunter Berkholz. Correspondiente al Asunto C-168/84. Apartado 17

<sup>256</sup> Artículo 11.1 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit. “A efectos de la aplicación del artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, 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”.

es un centro de realización de hechos imposables. En el IVA, este centro está relacionado con la entrega de bienes y la prestación de servicios”.<sup>257</sup>

Se establece en la normativa europea que si un servicio se presta a un establecimiento permanente, dicha prestación se gravará en el lugar del establecimiento permanente que reciba dicho servicio y lo utilice para sus propias necesidades.<sup>258</sup> Sin embargo, según el TJUE el punto de conexión prioritario es la sede de la actividad económica, y se utilizará el establecimiento permanente solo en los casos en los cuales el criterio de conexión de la sede de la actividad económica no ofrezca una solución racional desde el punto de vista fiscal.<sup>259</sup>

---

<sup>257</sup> GORAZDA, M., & ELVIRA BENITO, D. (2014). Destination Principle in Intra-community Services and the 'Fixed Establishment' in the VAT. A comparative Study of Polish and Spanish Law. *Intertax*, 42 (2), 122-135. p. 123.

Véase también ELVIRA BENITO, D. (2007). “El Establecimiento Permanente...”, *Op. Cit.*, p. 428: “en el marco de la imposición indirecta, el establecimiento permanente es la instalación fija de negocios, que actúa en el territorio de aplicación del impuesto realizando unas operaciones que constituyen hechos imposables”

<sup>258</sup> Véase Artículo 21 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, *Cit.* así como el artículo 44 de la directiva 2006/112/CE. *Cit.*

<sup>259</sup> Véase Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 20 de febrero de 1997. *Commissioners of Customs and Excise contra DFDS A/S*. Correspondiente al Asunto C-260/95. Apartado 19: “A este respecto corresponde a las autoridades tributarias de cada Estado miembro determinar, en el marco de las opciones que ofrece la Sexta Directiva, cual es el punto de conexión más útil desde el punto de vista fiscal para una prestación de servicios determinada. Con arreglo al apartado 1 del artículo 9 (se refiere a la Sexta Directiva), el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien presta el servicio, aparece como el punto de conexión prioritario, en la medida en que la toma en consideración de otro establecimiento desde el que se haga la prestación de

En estos casos, es necesario evaluar si la presencia en el Estado de consumo cumple con los requisitos para ser considerado un establecimiento permanente. Para GORAZDA & ELVIRA BENITO,<sup>260</sup> los requisitos son tanto objetivos como subjetivos. En el primer caso, se trata de contar con los recursos materiales y de personal mínimos que son necesarios para el ejercicio de la actividad económica real, además de contar con un lugar fijo de negocios, para lo cual se debe considerar tanto desde el punto de vista geográfico, como desde un punto de vista temporal, atendiendo siempre a la naturaleza del negocio.

Según los mencionados autores, los elementos subjetivos son aquellos relacionados con el vínculo existente entre la sede principal de la actividad económica y el establecimiento permanente. En primer lugar, debe existir un poder de disposición por parte de la sede de la actividad económica, y el segundo es que la actividad desarrollada por el establecimiento permanente debe corresponderse con el negocio principal de la empresa, y no constituir una actividad auxiliar o preparatoria.<sup>261</sup>

---

servicios solo presenta interés en el caso de que el criterio de conexión a la sede no ofrezca una solución racional desde el punto de vista fiscal o cree un conflicto con otro Estado miembro”.

<sup>260</sup> GORAZDA, M., & ELVIRA BENITO, D. (2014). Destination Principle in Intra-community Services and the 'Fixed Establishment' in the VAT. Op. Cit. p. 124.

<sup>261</sup> Véase Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 20 de febrero de 1997. Commissioners of Customs and Excise contra DFDS A/S. Correspondiente al Asunto C-260/95. Apartado 20: “La conexión de una prestación de servicios a un establecimiento distinto de la sede de actividad económica solo puede tomarse en consideración cuando dicho establecimiento presente una consistencia mínima, mediante una reunión permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para prestaciones de servicios determinadas”.

Para identificar el establecimiento permanente del cliente al que se presta el servicio, el prestador examinará la naturaleza y la utilización del servicio. Si estos no le permiten identificarlo, “el prestador examinará en particular si el contrato, la hoja de pedido y el número de identificación a efectos del IVA atribuido por el Estado miembro del cliente y que este le haya comunicado identifican al establecimiento permanente como cliente del servicio y si el establecimiento permanente es la entidad que abona el servicio”.<sup>262</sup>

En caso de que ninguna de estas opciones sirva para identificar el lugar donde se encuentre el establecimiento permanente del cliente, “el prestador podrá considerar válidamente que los servicios se prestaron en el lugar en el que el cliente estableció la sede de su actividad económica”.<sup>263</sup>

Para DE BUNES IBARRA & SÁNCHEZ, además de la vinculación contractual, para que se pueda establecer un punto de conexión con un

---

<sup>262</sup> Véase Artículo 22 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.

<sup>263</sup> A efectos de claridad transcribimos íntegro el Artículo 10 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.: “1. A efectos de la aplicación de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, 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 administración central de la empresa.

2. Con el fin de determinar el lugar mencionado en el apartado 1 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.

Cuando 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.

3. Una simple dirección postal no podrá considerarse sede de la actividad económica de un sujeto pasivo”.

establecimiento permanente, es necesario que “los medios utilizados para la realización de la prestación de los servicios de que se trate sean, cuando menos preponderantemente, los atribuidos al establecimiento permanente, de forma que la prestación presente un vínculo de tal entidad con el establecimiento que este se constituya en el punto de conexión racional que permita soslayar la aplicación prioritaria del criterio de la sede de la actividad”.<sup>264</sup>

En cuanto a las exigencias de comprobación por parte del prestador del servicio, es decir, del sujeto pasivo, acerca del lugar de consumo de la prestación y por tanto del lugar de realización del hecho imponible, hay que tener en cuenta los límites probatorios que dichos sujetos tienen y valorar los esfuerzos de localización del cliente teniendo en consideración los principios de buena fe, seguridad jurídica y proporcionalidad. En este sentido, se debe tener en cuenta la jurisprudencia del TJUE, el cual ha reiterado que en materia de venta de medios de transporte nuevos, “el sujeto pasivo establecerá el lugar de realización del hecho imponible basándose en la información comunicada por el cliente y comprobará la exactitud de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad y pago”.<sup>265</sup>

En el caso de las adquisiciones intracomunitarias de bienes a clientes que no tienen la consideración de sujetos pasivos, el TJUE ha mencionado que en estos casos, el proveedor tiene un especial deber de vigilancia en la medida en que los clientes no están obligados a llevar contabilidad y tampoco tendrán

---

<sup>264</sup> DE BUNES IBARRA, J. M., & SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. (2008). “Naturaleza. Normativa. ...”, Op. Cit., p. 311.

<sup>265</sup> Veanse las conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi, presentadas el 1 de febrero de 2017 correspondientes al Asunto C-26/16. Apartado 61.

posteriormente la posibilidad de deducir el IVA soportado, por lo tanto tendrán un interés mayor en eludir el impuesto que un operador económico.<sup>266</sup>

e) Otros puntos de conexión

Las normas internas de cada uno de los Estados que regulen el IVA, deben delimitar delimitan el territorio de aplicación del impuesto. Asimismo, utilizan procedimientos para determinar, a partir de circunstancias del suministro, que pueden ser conocidas o conocibles, cuál es el lugar en el cual se entiende realizado el consumo final y, por tanto, el lugar de realización del hecho imponible.

El artículo 24 Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, establece una serie de presunciones a la hora de identificar el lugar de prestación de un servicio.<sup>267</sup>

Se presume que los servicios prestados en una cabina telefónica, en una zona de acceso inalámbrico wifi, en un cibercafé, en las cuales el prestador requiera la presencia física del destinatario, se presumirá que el cliente tiene residencia en dicha localización, y que es allí donde tiene lugar la prestación del servicio.<sup>268</sup>

---

<sup>266</sup> Ibid, Apartado. 62

<sup>267</sup> Estas presunciones fueron introducidas por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013 de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

<sup>268</sup> Véase Artículo 24bis.1 del Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, Cit.

Asimismo, los consumos que se produzcan a bordo de un buque, un avión o un tren que lleve a cabo transporte de pasajeros dentro de la comunidad, se entenderán localizados en el país de salida del transporte de pasajeros.<sup>269</sup>

Se entenderá que los servicios están localizados en el país de instalación la línea fija terrestre a través de la cual se presta el servicio,<sup>270</sup> o en aquel donde se encuentre identificada la línea móvil utilizada,<sup>271</sup> en el país al que se haya remitido la tarjeta para utilizar el decodificador.<sup>272</sup>

Este mismo artículo nos indica que en condiciones distintas, se presumirá que el destinatario del servicio está localizado, es decir tiene domicilio o residencia habitual en el lugar que se ha determinado como tal por el prestador del servicio basándose en dos elementos de prueba no contradictorios, de los que se mencionan en el artículo 24 septies.

Además de las presunciones para determinar la localización del destinatario final, se establece que con tres medios de prueba no contradictorios es posible demostrar que el cliente está establecido en otro Estado. Además, las autoridades podrán refutar las presunciones cuando tengan indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador del servicio. Esta posibilidad se debería establecer igualmente cuando se tengan pruebas de que es el cliente quien está abusando, toda vez que este también puede tener un interés sobre el lugar de localización, pues finalmente es quien soporta la carga económica del impuesto.

---

<sup>269</sup> Ibid, artículo 24bis.2

<sup>270</sup> Ibid, artículo 24ter.a)

<sup>271</sup> Ibid, artículo 24ter.b)

<sup>272</sup> Ibid, artículo 24ter. c)

El ya mencionado artículo 24 septies establece que los siguientes indicios pueden ser elementos de prueba del lugar de establecimiento del cliente: “(a) dirección de facturación del cliente; (b) Dirección del protocolo de Internet del dispositivo utilizado por el cliente, o cualquier sistema de geolocalización; (c) Datos bancarios, como el lugar en el que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente del que dispone el banco; (d) El código móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenada en la tarjeta SIM utilizada por el cliente; (e) ubicación de la línea terrestre fija utilizada por el cliente, a través de la cual se presta el servicio. (f) otra información relevante desde el punto de vista comercial”.

#### ***V. Competencia fiscal y principio de neutralidad***

En la mesa de la OCDE,<sup>273</sup> celebrada en Turku en 1998, en la cual se definieron los principios propios del IVA del comercio electrónico, se incluyó, entre otros, el principio de neutralidad. Este ha sido, desde la implantación del mencionado impuesto, uno de los principios inspiradores.

Sin embargo, existen unas especificidades propias para el comercio electrónico que motivaron su inclusión en la lista. En este caso, se añade al principio de neutralidad la obligación de velar por el mantenimiento de un tratamiento uniforme entre las transacciones en comercio tradicional y el comercio electrónico. Además, en materia del comercio electrónico, se refuerza otro de los contenidos del principio, el cual consiste en mantener la neutralidad entre nacionales y extranjeros. Esta situación cobra especial importancia cuando se

---

<sup>273</sup> Véase Supra Capítulo I.II.B Apartado: “La mesa de Turku y los principios propios de la fiscalidad del comercio electrónico”.

incrementa de manera exponencial el comercio internacional minorista, como ha sucedido con el desarrollo de las nuevas tecnologías.

Estas dos situaciones tienen una relación directa con la competencia fiscal, tanto entre países como entre las formas de ejercer el comercio, tal y como analizaremos a continuación.

### **A. Competencia fiscal**

Las diferencias fiscales entre los distintos Estados pueden hacer que algunos resulten más favorables para la inversión extranjera y el establecimiento de las diferentes empresas. La competencia fiscal es algo inevitable debido a la soberanía que tiene cada uno de los Estados y a los intereses económicos de los mismos. De ello se puede derivar entonces que resulten más o menos atractivos, lo cual no puede considerarse negativo desde el punto de vista fiscal.

Sin embargo, existen algunas conductas de los Estados que buscan atraer de manera artificiosa inversiones extranjeras y la creación de empresas dentro de su territorio su territorio. Esta práctica se conoce como la competencia fiscal perjudicial o perniciosa.

Tal y como afirma SCHÖN “El concepto de competencia fiscal, aunque ampliamente utilizado, no es obvio en sí mismo. En particular, como veremos, no existe una línea satisfactoria entre la competencia fiscal perjudicial y la competencia fiscal en general. La forma más inmediata de considerar la competencia tributaria consiste en referirse a las políticas tributarias que operan en un país (generalmente a través de impuestos bajos), que permiten al

país obtener una ventaja competitiva en la venta de sus productos y servicios”.<sup>274</sup>

Este mismo autor además hace énfasis en que: “La definición anterior carece de un elemento, que es crucial en el concepto de competencia fiscal, a saber, el impacto de la competencia fiscal sobre las economías fiscales. El economista habla de externalidades fiscales. La competencia fiscal puede definirse como un proceso que conduce a un resultado que implica las decisiones fiscales de un país que afectan el bienestar económico de otro”.<sup>275</sup>

Por su parte, MARTÍN RODRÍGUEZ, concibe la competencia fiscal como “un proceso voluntario de interrelación entre jurisdicciones, intrínsecamente negativo en el seno de un mercado interno, por cuanto el factor fiscal altera la adopción de decisiones de inversión y localización óptimas. El único medio para mitigarlas es acudir a la raíz del problema, reduciendo las posibilidades de arbitraje fiscal de los agentes incidiendo sobre los parámetros que fomentan su aparición”.<sup>276</sup>

Para el ECOFIN deben considerarse potencialmente perniciosas “las medidas fiscales que impliquen un tipo impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al aplicado habitualmente en el Estado miembro de que

---

<sup>274</sup> SCHÖN, Wolfgang (2002) Tax competition in Europe. IBFD, Amsterdam. p. 45. Traducción propia.

<sup>275</sup> Íbid, traducción propia.

<sup>276</sup> MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2013) “Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea. Centro de Estudios Fiscales CEF, Madrid. p. 109

se trate. Dicho nivel impositivo puede derivarse del tipo impositivo nominal, de la base imponible o de cualquier otro factor pertinente”.<sup>277</sup>

Según vimos en el capítulo primero, para LAMPREAVE “se podría definir la competencia fiscal lesiva, como toda política fiscal implantada a iniciativa de las autoridades de un Estado, en ausencia de transparencia e intercambio de información con otras administraciones, que sea en exceso agresiva y tenga como consecuencia la erosión de bases imponibles de otros Estados, siendo su máximo exponente el ofrecimiento de medidas altamente beneficiosas solo a operadores no residentes que no pretendan llevar a cabo ningún tipo de actividad al carecer de presencia económica sustancial en el mercado doméstico”.<sup>278</sup>

En materia de IVA, se debería entender que existe un alto grado de armonización entre los Estados de la UE,<sup>279</sup> armonización que debería además

---

<sup>277</sup> Documento 1998 C-2 /01. Conclusiones presentadas por ECOFIN el 1 de diciembre de 1997 sobre la preocupación por la competencia fiscal perniciosa. De la cual salen dos documentos, el Código de Conducta para la fiscalidad de las empresas (Anexo I) y el documento sobre las fiscalidad de las rentas del ahorro (Anexo II) Documento disponible en: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:31998Y0106\(01\)&from=ES](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:31998Y0106(01)&from=ES)

<sup>278</sup> LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2010) “La competencia fiscal desleal en los Estados ...” Op. Cit. p. 48.

<sup>279</sup> La armonización de este impuesto viene contemplada por el artículo 113 (Anterior artículo 93) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE): “El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para

tratar de extenderse a los demás Estados, de cara a afrontar de la manera más justa posible la fiscalidad internacional a pequeña escala,<sup>280</sup> fenómeno que ha surgido con el desarrollo de las nuevas tecnologías y que va creciendo de manera permanente.

La deslocalización de los servicios susceptibles de ser prestados a través de la vía telemática es relativamente fácil. Hechos como “los Papeles de Panamá” ponen en evidencia la facilidad para crear empresas en los paraísos fiscales.

Tal y como hemos podido observar, la doctrina mayoritaria que encontramos a la hora de estudiar la competencia fiscal lesiva se encuentra dedicada a la fiscalidad directa, es muy poco lo que se ha dedicado a la fiscalidad indirecta. Esto se debe en parte a la facilidad de movimiento de capitales, mientras que el consumo transfronterizo, no era tan común hasta tiempos recientes.

Las cifras de los mercados son claras, cada vez más se produce el consumo de servicios electrónicos. Si los Estados no apuestan por la aplicación del principio de tributación en destino será inevitable que los prestadores de dichos servicios se localicen en los territorios de baja o nula tributación.<sup>281</sup>

---

garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”.

<sup>280</sup> El comercio fronterizo entre países de la UE ha ido creciendo, siendo en el año 2016 un 15% del total de las ventas on line. [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-15-6264\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-15-6264_en.htm) Sin embargo, debemos ver que se trata de un comercio en aumento, toda vez que ha pasado del 7% de acuerdo con el informe del año 2009. COM (2009) 557 FINAL.

<sup>281</sup> MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2013) “Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea”, Op. Cit., p. 149: “Si rige el criterio de tributación en el Estado de origen, el precio final estará influido por el factor fiscal, por lo que bienes idénticos (commodities) serían adquiridos en aquellos estados que los sometieran a una menor

Mientras que con la aplicación del principio de tributación en destino, independientemente del Estado en el cual decidan establecerse los proveedores de bienes y servicios, todos los consumidores de un mismo Estado serán gravados de la misma manera.<sup>282</sup>

## **B. Neutralidad**

En relación al principio de neutralidad fiscal, debemos tener en cuenta que no se trata de una norma dentro del Derecho Tributario europeo; tal y como indica de manera clara en las conclusiones correspondientes al asunto C-390/15: “Por sí mismo, el principio de neutralidad fiscal es únicamente un

---

tributación”. [...] “El incentivo que representa la aplicación de este método para el desarrollo de una dinámica de competencia fiscal es innegable: un Estado puede compensar la falta de rentabilidad o de competitividad de sus inversiones o productos haciéndolos más atractivos mediante una reducción de la presión fiscal sobre los mismos.” A su vez, de acuerdo con este mismo autor, en la página 261: “La tributación en origen se confirma así como un factor determinante para que potenciales diferencias en tipos puedan generar dinámicas de competencia fiscal entre los Estados miembros. No obstante, en un impuesto de tan amplio espectro como el IVA, solo un Estado de pequeño tamaño como Luxemburgo puede plantearse fijar un tipo reducido para atraer ese limitado número de operaciones que tributan en origen. Cualquier Estado de mayor tamaño vería seriamente comprometida su recaudación, lo que en ningún caso compensaría la potencial atracción de compras desde los demás Estados miembros”.

<sup>282</sup> Íbid. p. 150, y p. 255.

instrumento interpretativo de la Directiva del IVA sin rango de derecho primario”.<sup>283</sup>

Sin embargo, en la medida en que el principio de neutralidad fiscal en su acepción de neutralidad competitiva deriva del principio de igualdad de trato, el examen de validez de una disposición solo puede orientarse por dicho principio, dado que es el único que goza de carácter de derecho primario.<sup>284</sup>

El principio de igualdad de trato se encuentra establecido en el artículo 20 de la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea, y éste, según la jurisprudencia, impone también otras exigencias específicas aparte del principio de neutralidad fiscal.

El principio de neutralidad es muy importante en materia de los impuestos indirectos, y debe ser abordado desde diferentes aspectos, pues la neutralidad se debe aplicar tanto a los empresarios como a los destinatarios finales de los bienes y servicios, sin que interese la localización de las partes intervinientes ni la naturaleza de los bienes y servicios adquiridos.<sup>285</sup>

---

<sup>283</sup> Conclusiones de la Abogada General Juliane Kokott 15 presentadas el 8 de septiembre de 2016 correspondientes al Asunto C-390/. Procedimiento incoado por Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO).

<sup>284</sup> Carta de derechos fundamentales de la UE. 2016/C 202/02. Artículo 20: “Igualdad ante la ley: todas las personas son iguales ante la ley”.

<sup>285</sup> *Íbid.*

## **1.- La neutralidad entendida como la no discriminación o diferenciación**

En el considerando 5º de la Directiva 2006/112/CE se indica que “Un régimen de IVA logra su máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de los bienes y la prestación de los servicios”.

En materia de la fiscalidad del comercio electrónico, podríamos afirmar que la primera manifestación del principio de neutralidad la encontramos en la decisión adoptada de no crear nuevas figuras impositivas para el comercio electrónico. Los involucrados en las primeras decisiones definitivas en el marco de la OCDE optaron por analizar la suficiencia de los impuestos existentes para gravar dicha actividad y realizar las adaptaciones necesarias. Se decidió no legislar por legislar.

En la conferencia de Ottawa, se amplió, además, el concepto de neutralidad fiscal, al incluir la no discriminación entre el comercio tradicional y el comercio electrónico dentro de los alcances de dicho principio, el cual ya incluía la no diferenciación entre bienes y servicios similares, empresas similares, comercio nacional e internacional.

La neutralidad conlleva que dos prestaciones similares no pueden tener un tratamiento fiscal diferenciado. Para conocer si dos prestaciones son similares es necesario determinar si las prestaciones compiten entre ellas, si la satisfacción del cliente frente a estas es igual, si la naturaleza es la misma, y,

además, si las características de una y otra pueden influenciar la decisión del cliente.<sup>286</sup>

## **2.- Neutralidad y competencia fiscal lesiva**

Dadas las características de los servicios susceptibles de ser prestados a través de la vía telemática, para un consumidor final es indiferente la localización de su proveedor, por lo tanto, la elección del mismo se basará en criterios económicos.

Dentro de las razones que llevaron a la OCDE a recomendar la tributación en destino para los servicios prestados por vía electrónica se encontraba la de eliminar las distorsiones del mercado.

La UE adoptó dicha recomendación mediante la Directiva de 2002, pues se encontraron con que los servicios suministrados desde la UE estaban gravados con el IVA sin importar la localización del destinatario, mientras que los servicios prestados desde terceros países se encontraban libres de impuestos.

Con el fin de remediar esta situación, se acató la recomendación de la OCDE de aplicar el principio de tributación en destino pero solo para aquellas transacciones que tuvieran implicada una de las partes en un tercer Estado. Las operaciones entre dos Estados miembros seguían siendo gravadas en origen.

Las grandes empresas, considerando la facilidad de localizar las distribuidoras de servicios por vía electrónica en cualquier territorio, buscando estar bajo la

---

<sup>286</sup> Véase LAMENSCH, M. (2015). The treatment of 'digital products' ...” Op. Cit., p. 33.

aplicación de una única legislación del IVA de un Estado decidieron establecerse dentro de la UE, pero obviamente en un país de baja tributación.<sup>287</sup> Tal y como afirma MARTÍN RODRÍGUEZ, “El sector de las telecomunicaciones había convertido Luxemburgo (y cada vez más Madeira con un 13% de IVA) en su centro de operaciones comunitario. Los ingresos por concepto de IVA por esta actividad representaban un 1% del PIB del Ducado”.<sup>288</sup>

Inicialmente en el año 2002, cuando se estableció solamente el régimen exterior a la Unión, se confió que con la armonización del impuesto bastaba con regular solamente los servicios prestados desde fuera de la Unión Europea para impedir la competencia fiscal. Sin embargo, rápidamente se pudo comprobar que las empresas eligieron como sede de establecimiento los Estados de más baja tributación.

A pesar de que se ha considerado que entre los Estados miembro no se puede considerar que la competencia fiscal sea desleal o pernicioso, sí que se pudo

---

<sup>287</sup> Los suministros de iTunes y AppStore (Apple) para el mercado europeo se hacen desde Luxemburgo, aunque actualmente dispone también de sucursales en distintos estados como España, Inglaterra e Italia. Amazon también está localizada en Luxemburgo, Adobe (PDF Photoshop, ADE, ) está domiciliada en Irlanda.

<sup>288</sup> MARTÍN RODRÍGUEZ, (2013) “Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea”. Op. Cit. p. 260: “El sector de las telecomunicaciones había convertido Luxemburgo (y cada vez más Madeira con un 13% de IVA) en su centro de operaciones comunitario. Los ingresos por concepto de IVA por esta actividad representaban un 1% del PIB del Ducado, por lo que el primer ministro luxemburgués Jean-Claude Juncker llegó a declarar en su ejercicio de resistencia numantina contra la reforma que «No finance minister would give up one percent of his gross domestic product to make others happy». Fuente «EU capitals set for clash over taxes», euobserver.com 14 de noviembre de 2007”.

comprobar la existencia de competencia y los efectos negativos en la recaudación los Estados miembro con tipos más altos. Hay que tener en cuenta que existen hasta 10 puntos porcentuales de diferencia entre los tipos generales aplicables en los Estados Miembros.<sup>289</sup>

Por lo tanto, si es evidente como las empresas más grandes rápidamente aprovecharon las diferencias de tipos en un sistema de IVA con un alto grado de armonización como es la UE, nos hacen pensar en la necesidad de establecer acuerdos internacionales que fomenten la aplicación del principio de tributación en destino.

---

<sup>289</sup> A la fecha de impresión de la presente tesis, febrero de 2020, el tipo general aplicable en Luxemburgo es de 17, mientras que el aplicable en Hungría es de 27. [https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index\\_es.htm](https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_es.htm)



## **CAPITULO III. RÉGIMEN GENERAL APLICABLE A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.**

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad; las adquisiciones intracomunitarias de bienes, generalmente realizadas por empresarios o profesionales, y las importaciones de bienes, cualquiera que sea quien las realice, ya sea empresario o profesional.

Las nuevas tecnologías han supuesto un reto para los legisladores y para las instituciones encargadas de dirigir las políticas tributarias de los Estados. En los últimos 20 años se ha avanzado en la adaptación de la normativa del IVA para que en ella se puedan incluir las actividades realizadas a través de la vía telemática, observando la recomendación de no crear nuevos impuestos.

La denominada Primera Directiva del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios,<sup>290</sup> estableció en el artículo 2 que: “El principio del sistema común de Impuestos sobre el Valor Añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y servicios, sea

---

<sup>290</sup> Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Modificada por las medidas siguientes: (Directiva 69/463/CEE del Consejo, de 9 de diciembre de 1969; Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977). Cit.

cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen”. Dicha definición permanece todavía, podemos encontrar en la Directiva actual una descripción idéntica acerca de lo que se entiende por el sistema común del IVA.<sup>291</sup>

### ***I. Introducción***

La realización del hecho imponible “servicios prestados por vía electrónica” (a destinatarios finales que no tienen la consideración de sujetos pasivos establecidos en la Comunidad) obliga al cumplimiento de la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido y por lo tanto de todo aquello que se deriva de la relación jurídico-tributaria.<sup>292</sup>

Como se verá en el siguiente capítulo, los sujetos pasivos, en función del Estado en el cual se encuentren establecidos, tienen la potestad de acogerse a alguno de los regímenes especiales, a saber: el Régimen de la Unión o el Régimen Exterior de la Unión.

---

<sup>291</sup> Artículo 1 de la Directiva 2006/112/CE Cit. “el principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen”.

<sup>292</sup> Artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, LGT: “(1) Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. (2) De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento”.

Cuando el prestador de servicios por vía electrónica no se acoja a alguno de los regímenes especiales, bien sea por decisión propia, o bien porque haya sido excluido de la aplicación de los mismos, necesariamente deberá cumplir con las obligaciones inherentes al Impuesto sobre el Valor Añadido en función de la legislación aplicable en cada uno de los Estados miembro en los que haya realizado el hecho imponible.

De acuerdo con el informe de Deloitte (2016) los proveedores que tienen múltiples establecimientos en la UE no tienen interés en utilizar los regímenes especiales, pues cuentan con la infraestructura necesaria para cumplir con las obligaciones derivadas del IVA en los distintos Estados en los cuales se encuentran los destinatarios de sus servicios.<sup>293</sup>

A grandes rasgos, estas obligaciones consisten tanto en la identificación e inscripción ante las autoridades tributarias, como en la presentación de las declaraciones, autoliquidaciones, pago, y demás que desarrollamos en los apartados siguientes.

## ***II- Obligaciones en el régimen general***

### **A. Inscripción como sujetos pasivos del IVA**

La correcta gestión del IVA exige que las administraciones tributarias puedan conocer a todos los sujetos que realizan actividades económicas gravadas dentro de su territorio. Para ello, es necesario que los sujetos pasivos se

---

<sup>293</sup> Deloitte. (2016). "VAT Aspects of cross-border e- commerce - Options for modernisation Final report – Lot 3". Comisión Europea, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Bruselas. p. 124.

identifiquen ante la administración.<sup>294</sup> Esta obligación, a nivel comunitario está establecida por el Art. 213 de la Directiva 2006/112/CE según el cual: “Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos”.

La Directiva 2006/112/CE, en su artículo 9 y de manera genérica establece que “serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad”.<sup>295</sup>

---

<sup>294</sup> En este sentido, véase DELGADO PACHECO, A., & PLATAS SANCHO, V., (2008) “La gestión del impuesto”. En J. DE BUNES IBARRA, Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido (págs. 1219-1283). Madrid: IEF Instituto de Estudios Fiscales. “Para una adecuada gestión del impuesto la Administración tributaria necesita disponer de un censo de todas las personas y entidades que tienen obligaciones tributarias en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Este censo permite por ejemplo a la Administración Tributaria requerir a todos aquellos sujetos pasivos del IVA que teniendo que presentar, según los datos obrantes en el censo, declaraciones liquidaciones periódicas, no cumplen en plazo con dicha obligación”.

<sup>295</sup> En este punto es muy relevante la Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015, correspondiente al asunto Asunto C-419/14. ECLI:EU:C:2015:832. WebMindLicenses kft contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság. Petición de decisión prejudicial planteada por el Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság. Procedimiento prejudicial.

En esta sentencia, entre otras cuestiones, se valora si los servicios audiovisuales interactivos de carácter erótico en los que intervenían en tiempo real personas físicas que se encontraban en cualquier lugar del mundo, es prestado por una sociedad situada en Madeira (Portugal) o por el contrario, es prestado por una sociedad situada en Hungría. En estos casos, de acuerdo con el Tribunal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente valorar si el servicio es prestado por la sociedad que afirma ser el sujeto pasivo o si por el contrario constituye un montaje. Para ello, es necesario

La misma disposición normativa establece que: “serán consideradas "actividades económicas" todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”. Prestamos especial interés a la última frase contenida en el artículo, toda vez que hace referencia expresa a la explotación de los activos incorporeales, por tratarse del tipo de prestaciones susceptibles de ser prestadas a través de la vía telemática.

Actualmente la Unión Europea está conformada por 28 Estados Miembros.<sup>296</sup> Aunque el IVA es un impuesto que está armonizado por las directivas y reglamentos europeos, cada uno de los países conserva la competencia para regular algunos aspectos, entre los cuales se encuentra la inscripción en los registros de obligados tributarios.

Para lograr la identificación de los sujetos pasivos, el artículo 214 de La

---

determinar: (1) si la implantación de la sede de la sociedad en Madeira es real; (2) si la sociedad dispone de una estructura adecuada para ejercer la actividad económica en lo que a locales, medios humanos y técnicos se refiere; y (3) si la sociedad ejerce la actividad en su propio nombre, bajo su propia responsabilidad y por su cuenta y riesgo. Apartado 45 de la Sentencia.

<sup>296</sup> Actualmente la UE está constituida por 28 Estados Miembros: Alemania, Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, Croacia, Dinamarca, Eslovaquia, Eslovenia, España, Estonia, Finlandia, Francia, Grecia, Países Bajos, Hungría, Irlanda, Italia, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Polonia, Portugal, Reino Unido, Republica Checa, Rumania y Suecia. (A pesar de que el 23 de junio de 2016 se realizó un plebiscito en el Reino Unido para votar la salida o permanencia en la UE, y el resultado fue que ganó la opción de salir de la Unión, a fecha de finalización del presente trabajo todavía no se ha iniciado el trámite formal de salida).

Directiva, establece que “los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para identificar de manera individual: [...] a todos aquellos sujetos pasivos, que efectúen en su territorio respectivo prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario”.<sup>297</sup>

---

<sup>297</sup> De todas maneras, conviene entender que aunque la identificación a efectos del IVA es una obligación de los sujetos pasivos, el TJUE ha sostenido en distintas sentencias que prima el cumplimiento de los requisitos materiales sobre los requisitos formales, como sucede con la obligación de identificarse. En este sentido se ha pronunciado, entre otras, en la Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 21 de octubre de 2010. Correspondiente al Asunto C-385/09. *Nidera Handelscompagnie BV contra Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*. Petición de decisión prejudicial.

La cual, en el apartado 42 dispone que: “Por otra parte, el TJUE ha declarado, en el contexto del régimen de autoliquidación, que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencias de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 63, y de 30 de septiembre de 2010, *Uszodaépitő*, C-392/09, Rec. p. I-0000, apartado 39). Puesto que la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de la prestación de los servicios de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el IVA, requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (sentencias *Ecotrade*, apartado 64, y *Uszodaépitő*, apartado 40, antes citadas)”.

En cuanto a la obligación de declarar el inicio de la actividad establecido en el artículo 213 de la Directiva 2006/112/CE, Cit, en el apartado 42 de la sentencia el TJUE afirma: “Es cierto que, en virtud del artículo 213 de la Directiva 2006/122, los sujetos pasivos también están obligados a declarar el comienzo, la modificación y el cese de

Por el enfoque dado al presente trabajo, vamos a describir el régimen general a partir de la normativa aplicable en España. En general los regímenes serán muy similares dadas la armonización que se ha alcanzado en este impuesto.

Para poder cumplir con las obligaciones tributarias, el primer paso que deben dar los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de la localización del hecho imponible es inscribirse ante la autoridad tributaria. En España, el sujeto debe darse de alta ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), pues para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales necesitan un Número de Identificación Fiscal (en adelante, NIF) y un número de identificación a efectos del IVA.<sup>298</sup>

Actualmente todas las autoridades fiscales de los Estados Miembros disponen de una página Web.<sup>299</sup> En la “sede electrónica”<sup>300</sup> de la agencia tributaria

---

sus actividades, con arreglo a las medidas que adopten a estos efectos los Estados miembros. Sin embargo, el TJUE ya ha declarado que esta disposición no autoriza en absoluto a los Estados miembros, en caso de que no se presente dicha declaración, a retrasar el ejercicio del derecho a deducir hasta el inicio efectivo de la realización habitual de las operaciones gravadas o a privar del ejercicio de este derecho al sujeto pasivo (véase, por analogía, la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 51)”.

<sup>298</sup> La AEAT puede asignar de oficio números de identificación tributaria a los sujetos pasivos no establecidos en el TAI.

<sup>299</sup> En la página Web de la Comisión Europea, en el apartado “impuestos y aduanas” se encuentran el siguiente listado de los enlaces a las páginas Web de las distintas autoridades fiscales de los Estados Miembros: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/common/links/tax/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/links/tax/index_en.htm)

<sup>300</sup> El artículo 10 de la Ley 11/2007 de Acceso Electrónico de los Ciudadanos a los Servicios públicos, establece que: “la sede electrónica es aquella dirección electrónica

española los sujetos pasivos encuentran la información relacionada tanto con los procedimientos como con la gestión del IVA, entre otros impuestos nacionales. Asimismo, en la sede electrónica disponen de los formularios para realizar el registro y las liquidaciones o declaraciones del impuesto.

Las **personas jurídicas** para obtener el NIF deben contar con un representante persona física, con poderes suficientes para actuar en nombre de la entidad ante la administración, además, esta persona debe constar inscrita

---

disponible para los ciudadanos a través de redes de telecomunicaciones cuya titularidad, gestión y administración corresponde a una Administración Pública, órgano o entidad administrativa en ejercicio de sus competencias”.

Véase también, MARTÍN DELGADO, I. (2010) “Concepto y régimen jurídico de la sede (administrativa) electrónica”. En L. Cotino Hueso, & J. Valero Torrijos, Administración electrónica [Recurs electrònic]: la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos y los retos jurídicos del e-gobierno en España. Valencia: Tirant Lo Blanc. “Lo que se denomina dirección electrónica son, en realidad (y así se establece en el Anexo de definiciones de la LAE), las señas identificativas de un sistema electrónico desde el que se provee información y se ofrecen servicios en una red de telecomunicaciones, esto es, un dominio de Internet, un portal web. La dirección electrónica es, por tanto, la puerta de acceso a la sede”.

En el mismo sentido se pronuncia OLIVER CUELLO, R. (2011), “La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”. Internet Derecho y Política (12), 44-54. p. 45; cuando afirma sobre la definición de la sede que: “La doctrina ha criticado esta definición, pues la sede electrónica no es una dirección electrónica, sino que se accede a la sede a través de una dirección electrónica de forma que, en realidad, la sede electrónica es una web o un sitio en Internet (un conjunto de páginas web) de una Administración pública, que permite a los ciudadanos acceder, a través de las redes de telecomunicaciones, a un conjunto de informaciones y servicios puestos a su disposición”.

en el censo obligados tributarios. Es decir, al momento de solicitar el alta el representante ya tiene que disponer de un NIF.<sup>301</sup>

Para obtener el NIF es necesario acreditar la existencia de la persona jurídica, mediante la documentación que a estos efectos sea admitida por la Administración.<sup>302</sup>

Las **personas físicas** deben acreditar su identidad, edad y nacionalidad. Asimismo, deben presentar una justificación de no estar obligados a disponer de un Número de Identificación de Extranjeros NIE<sup>303</sup>. En aquellos supuestos en los que solicite el NIF a través de un representante, es necesario que este disponga de su propio NIF y que se encuentre debidamente apoderado.

En cualquiera de los casos de solicitud del NIF, es decir, tanto para las solicitudes presentadas por personas físicas como por personas jurídicas es necesario que la documentación se encuentre debidamente legalizada, y de ser necesario traducida a uno de los idiomas oficiales.

---

<sup>301</sup> En el supuesto en que el representante todavía no disponga de su NIF, debe iniciarse primero el trámite de inscripción en el censo de obligados tributarios de la AEAT. Actualmente se hace mediante la presentación del modelo 030 de “Declaración censal de alta en el censo de obligados tributarios, cambio de domicilio y/o de variación de datos personales”.

<sup>302</sup> Actualmente, la existencia de la persona jurídica se debe acreditar mediante escritura pública de constitución y con los estatutos de la entidad debidamente inscritos en el registro oficial de su país. La Administración también admite como prueba de la existencia una certificación otorgada por notario o por una autoridad fiscal.

<sup>303</sup> En caso de estar obligado a disponer de un NIE, este será el número de identificación fiscal.

De lo anterior se deriva que el trámite de alta y, por tanto, la obtención del Número de Identificación Fiscal requiere la presencia física de la persona o de su representante. Esto obliga a que los proveedores de servicios por vía electrónica en el TAI deban desplazarse a España.

Actualmente, algunos consulados españoles están autorizados a otorgar el NIF a personas físicas o jurídicas localizadas en su zona de circunscripción, pero el número de consulados que lo realizan es muy limitado.<sup>304</sup> En este caso, además de acreditar la existencia, la representación, etc, los consulados podrán exigir que se acrediten otros datos, como son el domicilio fiscal, capital social, el número de identificación fiscal del país de residencia, etc. En este caso también es necesario que el representante ya disponga de un NIF español.

A pesar de todo lo anterior, la posibilidad de anonimato que permite esta figura comercial sigue siendo uno de los problemas para afrontar por las autoridades tributarias. Este asunto se ha venido solucionando con la implantación de las medidas de seguridad y firma electrónica, que exige a los agentes que intervienen en el comercio realizar un trámite de identificación ante las entidades certificadoras.

---

<sup>304</sup> Actualmente la solicitud del NIF se puede realizar en los siguientes consulados: Amsterdam, Bogotá, Bruselas, Bucarest, Budapest, Casablanca, Dublín, Düsseldorf, Frankfurt, Ginebra, Hamburgo, Helsinki, Kuala Lumpur, Lisboa, Lyon, Miami, Mumbai, Nápoles, Oporto, París, San Francisco, Sao Paulo, Sofía, Varsovia, Washington.

## **B. Presentación de las declaraciones**

Las declaraciones de IVA forman parte de las obligaciones formales del impuesto.<sup>305</sup> Existen distintos tipos de declaraciones, pueden ser tanto de alta, cese o modificación de la actividad, en las cuales, además, se identifica al obligado tributario. Asimismo, existen las autoliquidaciones de los impuestos, en las cuales el sujeto pasivo informa a la administración tributaria de las transacciones realizadas, y la obligación pecuniaria derivada de dicha operación.

Las primeras, solo se presentan cuando se produzca el alta, modificación o cese. Mientras que las autoliquidaciones generalmente se presentan con una frecuencia trimestral, los grandes contribuyentes presentarán una declaración mensual.

Con el desarrollo de las tecnologías de la información y las comunicaciones, es cada vez mayor la relación a través de la vía telemática entre las autoridades tributarias y los administrados. Actualmente, es posible realizar por esta vía algunas de las declaraciones.

Sin embargo, todavía es común que para darse de alta, es decir, identificarse ante una administración tributaria sea necesario acudir personalmente para hacer el trámite, por lo tanto, el sujeto pasivo deberá desplazarse hasta dicho Estado o nombrar un representante fiscal. En este último caso, debe contar con los poderes suficientes para poder realizar dicho trámite.

En cuanto a las demás declaraciones y a las autoliquidaciones, es común que la presentación de las mismas se pueda realizar telemáticamente a través de los

---

<sup>305</sup> Artículo 29 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.

portales electrónicos de las autoridades tributarias, en algunos casos la presentación por esta vía puede ser obligatoria.

En el caso de España, a la hora de presentar las declaraciones las personas físicas no están obligadas a utilizar un certificado electrónico, pueden optar por presentar las declaraciones, ya sea de manera telemática a través de la sede electrónica de la agencia tributaria, o bien, pueden hacerlo imprimiendo el formulario, el cual pueden generar desde el portal Web de la AEAT.<sup>306</sup> Lo mismo sucede con aquellas personas jurídicas que no estén obligadas a disponer del certificado electrónico, pueden optar por la presentación telemática o por la presentación en papel.

Los grandes contribuyentes, las empresas constituidas como sociedades anónimas o limitadas, entre otros, están obligados a la utilización de un certificado tributario, y por lo tanto, a presentar telemáticamente, a través de la sede electrónica de la AEAT las declaraciones del IVA.<sup>307</sup>

---

<sup>306</sup> Los proveedores de servicios por vía electrónica no pueden acogerse al régimen simplificado del IVA toda vez que las actividades susceptibles de ser prestadas por vía telemática no se encuentran incluidas dentro de las autorizadas para dicho régimen. Por este motivo, aunque en el presente apartado no precisemos que se trata del régimen general del IVA, siempre nos estaremos refiriendo a este.

<sup>307</sup> El certificado electrónico debe ser emitido por alguna de las entidades de certificación. Debe cumplir con los requisitos de la firma electrónica. Reglamento (UE) n° 910/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior y por la que se deroga la Directiva 1999/93/CE.

En el ordenamiento español, esta regulada mediante la Ley 59/2003 de 19 de diciembre de firma electrónica.

Teniendo en cuenta que los sujetos pasivos están establecidos fuera de España, la posibilidad de presentar telemáticamente las declaraciones facilita el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en el TAI.

Los proveedores de servicios por vía electrónica deberán cumplir con procedimientos similares al descrito para el caso español en cada uno de los Estados Miembros en los que haya prestado servicios. Es decir, en todos aquellos países en los que tenga clientes.

A la hora de renunciar a la aplicación de los regímenes especiales se debe tener en consideración, entre otros aspectos, que actualmente en la Unión Europea existen 25 lenguas oficiales.<sup>308</sup> Además, que las declaraciones deben realizarse siguiendo la normativa del IVA de cada uno de los países.

La presentación de las declaraciones es la obligación que mayor coste supone para los prestadores de servicios, toda vez que se trata de algo periódico, para el cual es necesario disponer de personal que conozca la legislación de cada uno de los estados y que además se encuentre familiarizado con los formularios y programas de cada una de las administraciones tributarias.

---

<sup>308</sup> Los idiomas oficiales de la UE son: alemán, búlgaro, checo, croata, danés, eslovaco, esloveno, español, estonio, fines, francés, griego, húngaro, inglés, irlandés, italiano, letón, lituano, maltés, neerlandés, polaco, portugués, rumano, sueco. Ver: [http://ec.europa.eu/education/policy/linguistic-diversity/official-languages-eu\\_es](http://ec.europa.eu/education/policy/linguistic-diversity/official-languages-eu_es)

Según el informe de Deloitte, un proveedor de SPPVE gasta en promedio 5.200€ para cumplir con las obligaciones derivadas del IVA. De los cuales un 98% consiste en los costes de las declaraciones.<sup>309</sup>

### **C. Pago del impuesto**

En función de las operaciones realizadas, es posible que de una declaración de IVA el resultado sea: un importe positivo o negativo o cero. En el primer caso, el sujeto pasivo está obligado a ingresar dicho importe a la Administración. El pago siempre se realizará en euros,<sup>310</sup> con independencia de la moneda oficial del país de establecimiento del proveedor del servicio, por lo tanto, se deben tener en cuenta las reglas aplicables al cambio.

A la vez, es posible que si el pago se realiza desde cuentas bancarias de entidades financieras extranjeras, dicha operación esté sujeta a comisiones, incrementando el costo del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Cuando el resultado es negativo, el sujeto pasivo puede optar por solicitar la devolución de dicho importe, o por compensarlo con otros ejercicios. En cuanto al procedimiento para la solicitud de las devoluciones, habrá que diferenciar si el sujeto pasivo está establecido o no en la Comunidad.

---

<sup>309</sup> Deloitte. (2016). "VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation Final report – Lot 3". Comisión Europea, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Bruselas. p. 15.

<sup>310</sup> Las monedas de la UE son: corona checa (República Checa), corona danesa (Dinamarca), corona sueca (Suecia), esloti (Polonia), euro, florinto (Hungría), kuna (Croacia), leu (Rumania), leva (Bulgaria).

Para la solicitud de las devoluciones, existe también un régimen especial de ventanilla única,<sup>311</sup> el cual fue establecido por la Directiva 2008/9/CE.<sup>312</sup> Es

---

<sup>311</sup> CALVO VÉRGEZ, (2011) “La devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro. Alcance de la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, y su transposición a nuestro ordenamiento interno. La aprobación de la Ley 2/2010, de 1 de marzo”. Unión Europea Aranzadi nº 7/2011 (pp. 19-27) “[...] El legislador comunitario trató de simplificar la gestión del sistema de devoluciones en el ámbito comunitario creando la denominada «ventanilla única», de manera que el empresario o profesional ha de presentar la solicitud a través de la Administración tributaria del Estado miembro donde se encuentra establecido. En efecto, el nuevo sistema de devolución, que afecta exclusivamente a empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, se fundamenta en un sistema de ventanilla única en el cual los solicitantes deben presentar las solicitudes de devolución del impuesto soportado en un Estado miembro distinto a aquel en el que se encuentren establecidos por vía electrónica. Para ello han de utilizar los formularios alojados en la página web correspondiente a su Estado de establecimiento. Dicha solicitud ha de remitirse, además, por el estado de establecimiento al Estado de devolución, es decir, aquel en el que se haya soportado el Impuesto”.

<sup>312</sup> Directiva 2008/09/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

Resaltamos que la Directiva que establece el régimen especial para las devoluciones a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado de devolución, pero establecidos en un Estado miembro, fue promulgada el 12 de febrero de 2008, la misma fecha de la Directiva 2008/8/CE, por medio de la cual se amplía el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a los proveedores de servicios establecidos en la Comunidad. (Aunque no entró en vigencia hasta el 1 de enero de 2015)

aplicable solo para aquellos sujetos pasivos que se encuentren establecidos en la Comunidad, a través la Administración tributaria del Estado de su localización, podrán solicitar la devolución del IVA soportado en los otros Estados miembro, en los cuales no se encuentra establecido. Los sujetos pasivos deberán cumplir con todos los requisitos exigidos por la Directiva 2008/9/CE para que se acepte su solicitud. Por el enfoque del presente trabajo no nos detendremos en los requisitos y el procedimiento de la solicitud de devolución.

La solicitud de devolución por parte de los sujetos pasivos establecidos fuera de la Comunidad, será en función del desarrollo interno, de acuerdo con lo previsto por la Directiva 86/560/CEE. En esta Directiva se establece el derecho de los sujetos pasivos a solicitar la deducción por el IVA soportado en los Estados miembro, pero les otorga a estos últimos la facultad de determinar los importes mínimos para solicitar la devolución, los plazos, etc.

#### **D. Nombrar representantes tributarios**

La Directiva 2006/112/CE le otorga a los Estados miembros la competencia para decidir si exigen o no a los sujetos pasivos no establecidos, el nombramiento de un representante fiscal para el cumplimiento de sus obligaciones. Dice expresamente que “los Estados miembros podrán permitirle nombrar a su representante fiscal como la persona que adeuda el impuesto”.<sup>313</sup>

---

<sup>313</sup> Artículo 204 de la Directiva 2006/112/CE, Cit; “1. Cuando, en aplicación de los artículos 193 a 197 y de los artículos 199 y 200, el deudor del impuesto sea un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se devengue el IVA,

Esta exigencia no será posible cuando existan acuerdos de asistencia mutua entre los Estados; esta excepción fue introducida en la Directiva 2000/65/CE, para proteger el mercado común europeo, simplificando las obligaciones a las que pueden ser sometidos los sujetos pasivos en las transacciones comunitarias.<sup>314</sup>

---

los Estados miembros podrán permitirle nombrar a su representante fiscal como la persona que adeuda el impuesto.

Además, cuando el hecho imponible se efectúe por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se devengue el IVA y que no exista, con el país de la sede o de establecimiento de dicho sujeto pasivo, ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua similar a la prevista por la Directiva 76/308/CEE y por el Reglamento (CE) nº 1798/20031, los Estados miembros podrán adoptar disposiciones por las que se atribuya la consideración de deudor del impuesto a un representante fiscal designado por el sujeto pasivo no establecido.

No obstante, los Estados miembros no podrán aplicar la opción contemplada en el párrafo segundo a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad tal como se definen en el punto 1 del artículo 358 que hayan optado por el régimen especial de servicios prestados por vía electrónica.

2. La posibilidad prevista en el párrafo primero del apartado 1 quedará sujeta a las condiciones y modalidades que establezca cada Estado miembro”.

<sup>314</sup> En la exposición de motivos de la Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido, se indica expresamente que: “La única modificación que puede constituir una simplificación importante del régimen común del IVA, en general, y de las normas de determinación del deudor, en particular, consiste en suprimir cualquier facultad de los Estados miembros para hacer obligatoria la designación de un representante fiscal”. “Por consiguiente, procede que la designación de un representante fiscal solo pueda ser, a

El artículo 164 de la LIVA establece las obligaciones de los sujetos pasivos. Según el apartado séptimo, aquellos sujetos pasivos no establecidos en un Estado Miembro, que deban cumplir obligaciones en el TAI, deben nombrar un representante fiscal a efectos del cumplimiento de las obligaciones de dicha Ley. Esta obligación se puede eliminar, en aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo está establecido en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua.<sup>315</sup>

Por lo tanto, los sujetos pasivos deberán verificar las obligaciones en cada uno de los Estados en los cuales realizan operaciones gravadas con el IVA.

---

partir de ahora, optativa para los sujetos pasivos no establecidos”. Esta disposición fue derogada por la Directiva 2006/112/CE, Cit.

<sup>315</sup> Por su parte, el RIVA, Real Decreto 1624/1992, en su artículo 82.1 regula esta obligación de la siguiente manera: “De conformidad con lo previsto en el [artículo 164.uno.7º](#) de la Ley del Impuesto, y sin perjuicio de lo establecido en el apartado 3 siguiente, los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto vendrán obligados a nombrar y poner en conocimiento de la Administración tributaria, con anterioridad a la realización de las operaciones sujetas, una persona física o jurídica con domicilio en dicho territorio para que les represente en relación con el cumplimiento de las obligaciones establecidas en dicha Ley y en este Reglamento.

Esta obligación no existirá en relación con los sujetos pasivos que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, en otro Estado miembro de la Comunidad Europea o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad Europea, o que se acojan al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”.

## E. Otras obligaciones

Una de las dificultades a las que se enfrentan los prestadores de servicios por vía electrónica es la falta de uniformidad en ciertos criterios, como sucede, entre otros, con las normas de facturación. En el contexto de las BEPS, la OCDE le ha encomendado al WP9 que se haga un estudio sobre la armonización de los requisitos de la facturación, los cuales fueron propuestos en la Directriz del IVA de 2015.

La OCDE plantea que las obligaciones derivadas de la facturación son una de las más onerosas para los proveedores de SPPVE, para remediar dicha situación realiza una propuesta muy genérica, sugiriendo que se elimine la facturación para transacciones B2C, pero en aquellos supuestos en los cuales el proveedor se acoja a un régimen simplificado de registro. En caso de no poder eliminar la facturación, entonces, se sugiere que esta contenga los requisitos estrictamente necesarios para la administración tributaria, es decir, datos de la identificación del cliente, la clase y la fecha de los suministros, la base imponible, el tipo del IVA aplicable, y, el impuesto a pagar. Añade también, que los Estados acepten que las facturas se emitan en los idiomas de sus socios comerciales más frecuentes.<sup>316</sup>

---

<sup>316</sup> OCDE “International VAT/GST Guidelines”. OECD París noviembre de 2015. p. 54.

Véase también: OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264271401-en>. p. 75.

OECD (2017), Mechanisms for the Effective Collection of VAT/GST Where the Supplier Is Not Located in the Jurisdiction of Taxation, OECD publishing, 2017, <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>. p. 48.

Se entiende entonces que la simplificación en los requisitos de la facturación es recomendada por la OCDE solo en los casos en los cuales los proveedores se acojan a un régimen simplificado de registro. Por lo tanto, cuando los proveedores no se acojan a ellos, deberán cumplir con los requisitos de facturación generales de cada uno de los Estados en los cuales se encuentren sus destinatarios.

En la UE, desde el 1 de enero de 2019 se han simplificado las normas de facturación, pero, tal y como se recomendó por la OCDE, dicha simplificación es posible solamente para quienes se acojan a los “Regímenes especiales para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos”.<sup>317</sup>

Además, los empresarios o profesionales, como sujetos pasivos, pueden estar obligados a cumplir con las normas contables y las relativas a los libros de comercio, estas obligaciones se estudiarán con mayor extensión en los regímenes especiales.

---

OECD (2019), The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD, Paris. [www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf](http://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf) . p. 78.

<sup>317</sup>Véase Artículo 1 de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo de 29 de diciembre de 2017 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para la prestación de servicios y las ventas a distancia de bienes.

### ***III. Servicios prestados a través de Internet excluidos del régimen especial***

En el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, se aplica a los “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”.

Tal y como hemos estudiado, a los servicios regulados dentro del régimen especial es a aquellos a los cuales se les aplica el principio de tributación en destino y son los que pueden optar por el sistema de declaración de la miniventanilla única.<sup>318</sup>

Consideramos necesario incluir en el sistema los servicios no automatizados, un mercado con un amplio crecimiento, de tal manera que se puedan aprovechar las ventajas comprobadas del régimen especial. Existe la posibilidad de crear también un régimen especial para este tipo de servicios, pero consideramos que, partiendo de la similitud entre ambos servicios, la creación de múltiples regímenes puede dar lugar a confusiones y mayores gastos de gestión tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias.

---

<sup>318</sup> Esto deja por fuera, por ejemplo, todo el trabajo realizado por los denominados “influencers”, que actualmente facturan millones de euros al año alrededor del mundo. Las denominadas startups tienen en su ranking empresas que prestan servicios por vía electrónica pero no automatizados. En Estados Unidos los denominados “virtual lawyers” están ganando terreno, a tal punto que una de estas compañías (legalzoom) es actualmente una de las microempresas con mayor crecimiento.

Otro de los problemas detectados, es que el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica se reduce a aquellos servicios automáticos, con intervención humana mínima. Esto deja por fuera de la aplicación del régimen, con las ventajas que nosotros consideramos que tiene, a servicios que cada vez cobran mayor importancia como pueden ser las asesorías y consultorías a través, en las cuales existe realmente una prestación a través de las nuevas tecnologías.

La aplicación del régimen especial comportaría que a dichos servicios se les aplique el principio de tributación en destino, que tal y como hemos desarrollado a lo largo del preste trabajo es el que consideramos más adecuado, de acuerdo con la naturaleza del impuesto. Asimismo, la posibilidad de acogerse al régimen de la miniventanilla única, disminuye el fraude, facilita las inspecciones, y, por ende, contribuye a la justicia tributaria.

El principio de tributación en destino implica que en aquellos Estados en los cuales tiene una mayor incidencia económica el consumo de servicios sobre la prestación de los mismos, se garantiza el principio de justicia tributaria, en la medida en que entendemos el recaudo del IVA como una de las formas de gravar la renta, tratarse de una utilización de la riqueza y por lo tanto una manifestación de la capacidad contributiva.

Ha podido comprobarse que los servicios que pueden ser prestados por Internet son muy sensibles a las diferencias de tipo, por lo que en estos casos la aplicación del principio de tributación en origen favorece que dichas empresas se localicen en los países de baja tributación y en los paraísos fiscales, viéndose afectadas las arcas públicas de los estados de consumo.

La tributación en destino incentiva la cooperación entre Estados, en la medida en que la colaboración y el intercambio de información son fundamentales a la hora de evitar el fraude. Al mismo tiempo, obliga a las administraciones

tributarias de los Estados a establecer métodos de recaudación eficaces y que faciliten el cumplimiento de los sujetos pasivos.

#### ***IV. Exclusión del régimen especial de los servicios prestados a un destinatario empresario o profesional***

El artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE establece que: “el lugar de prestación de servicios prestados a un sujeto pasivo que actúe como tal, será el lugar en el que el destinatario tenga establecida la sede de su actividad económica”.<sup>319</sup>

Por lo tanto, para la UE no supuso un obstáculo que dentro de los conceptos sugeridos por la OCDE desde la Conferencia de Ottawa en 1998 se incluyera, en el Box 3, que tratándose de SPPVE, en las transacciones entre profesionales se haga la inversión del sujeto pasivo o un mecanismo equivalente.

Con la inversión del sujeto pasivo, el destinatario es el responsable de cumplir, ante la autoridad tributaria, con las obligaciones inherentes al impuesto. Esta ha sido la mejor fórmula encontrada para contrarrestar el fraude en materia de cumplimiento de las obligaciones tributarias,<sup>320</sup> pero es una medida que solo

---

<sup>319</sup> Establece asimismo el artículo 44 de la Directiva 2006/112/CE, Cit, que en caso que los servicios sean prestados a un establecimiento permanente, la operación será gravada en aquel país en que ésta se encuentre localizado, en caso de que no exista ni sede de actividad económica ni EP, la prestación de servicios se entenderá localizada donde el sujeto pasivo tenga su domicilio o residencia habitual. Estos conceptos se analizan con mayor detalle en el apartado de los puntos de conexión, por lo tanto, no nos extendemos en este apartado para no reiterar los conceptos.

<sup>320</sup> Véase COMISIÓN EUROPEA, Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el

---

Valor Añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA. COM (2012) 428 final 31 de julio de 2012, Bruselas. Considerando (7), “La designación del destinatario como deudor del IVA (inversión del sujeto pasivo) es una medida efectiva para atajar de manera inmediata los tipos más usuales de fraude fiscal en determinados sectores”. Documento disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012PC0428&from=ES>

Véase: COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, Relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, COM (2006) 254 final, de 31 de mayo de 2006, Bruselas. p. 9: “La Comisión reconoce que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo ha demostrado su eficacia en sectores específicos como la construcción. En teoría, una aplicación más generalizada podría reducir ciertos tipos de fraude, pero también conlleva otros problemas, como el riesgo de nuevos tipos de fraude. Además, los Estados miembros que promueven un uso más amplio del mecanismo de inversión del sujeto pasivo consideran que dicho sistema debe ir acompañado de obligaciones adicionales de cumplimiento tributario, en comparación con el sistema actual, para evitar los nuevos riesgos de fraude”. Traducción propia. Documento disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52006DC0254&from=ES>

En este mismo sentido se pronuncia TUMPEL, M., & WURM, G. (2012). “Extension of reverse-charge: a solution to combat VAT fraud?” En T. ECKER, M. LANG, I. LEJEUNE, P. ESSERS, & E. KEMMEREN (Edits.), *The future of indirect taxation* (págs. 587-606). Alphen aan den Rijn, Países Bajos: Kluwer Law International. p. 588: “Del artículo 194EC de la Directiva del IVA se desprende que los Estados miembros pueden establecer que la persona que debe pagar el impuesto es la persona a la que se le realiza el suministro de bienes o servicios (inversión del sujeto pasivo) cuando el suministro imponible de bienes o servicios los realiza un sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de suministro”. Traducción propia.

tiene sentido cuando el destinatario está habituado al cumplimiento de obligaciones fiscales, tal y como ya comentamos en el primer capítulo.<sup>321</sup>

En aquellos supuestos en los cuales el destinatario de los SPPVE sea un empresario o profesional actuando como tal, se aplicará la inversión del sujeto pasivo.<sup>322</sup> En este caso, se aplica el régimen general, pero dicho sujeto pasivo presentará entonces la declaración y liquidación del impuesto en el Estado miembro en el que se encuentra localizado, por lo tanto, será un apartado más en la declaración periódica del IVA.

Solo operará la inversión del sujeto pasivo cuando se pueda corroborar, mediante unos métodos razonables, que el destinatario de los servicios es un empresario o profesional. Esta comprobación se realiza fundamentalmente a través del número de identificación a efectos del IVA que proporcione el cliente en el momento de la identificación.

---

<sup>321</sup> FERREIRO LAPATZA, MARTÍN FERNANDEZ, & RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, (2013) Curso de derecho tributario: Sistema tributario español. Barcelona, España: Maricial Pons. p. 249: “[...] sería impensable convertir en obligado de las formalidades del IVA a todos los destinatarios finales”.

<sup>322</sup> En este mismo sentido, véase LONGÁS LAFUENTE, A., & SUÑER NEGRE, X. M. (2008). “El sujeto pasivo. La repercusión”. En J. De Bunes Ibarra, & I. d. Fiscales (Ed.), Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. p. 750: “Con ello (la inversión del sujeto pasivo) se logra una simplificación y mayor eficacia en la gestión del impuesto al transferir la carga inherente a esta condición (obligación de pago, liquidación, etc) al destinatario quien, por regla general es a su vez sujeto pasivo del impuesto, con lo que deberá incluir estas operaciones en sus liquidaciones como devengadas, pudiendo deducirlas si tiene o en la medida en que tenga derecho a ello”.

El NIF-IVA se otorga cuando se da la inclusión del prestador en el Registro de operadores intracomunitarios, y esto hará que quede dado de alta dentro del censo del Sistema de Intercambio de Información sobre el IVA (VIES por sus siglas en inglés).

No podemos olvidar que una de las características del comercio electrónico es el funcionamiento continuo del mercado, la adquisición de servicios por vía electrónica es posible, en principio, cualquier día del año y a cualquier hora. Por lo tanto, los proveedores de servicios deben disponer de mecanismos de identificación lo suficientemente potentes para determinar el estatus de los clientes.

Sin embargo, de acuerdo con la normativa comunitaria, el sistema más efectivo encontrado hasta ahora para determinar si un cliente tiene la consideración del sujeto pasivo, es verificar el número de identificación a efectos del IVA ante las autoridades tributarias. Esta verificación se realiza a través del portal Web dispuesto para dichos efectos por la UE, se trata del motor de búsqueda VIES, en el cual se debe obtener un resultado positivo cuando se consulte el NIF-IVA indicado por el destinatario que tiene la consideración de sujeto pasivo.<sup>323</sup>

Por lo tanto, es recomendable que los prestadores de servicios por vía electrónica dispongan de un apartado especial en sus sitios Web para las operaciones B2B. Para tener acceso a dichos portales, los clientes previamente deben acreditar su condición de sujetos pasivos, el acceso a dichas áreas debe estar limitado para que solo puedan acceder los clientes debidamente identificados.

---

<sup>323</sup> Página Web del portal VIES:  
[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/?locale=es](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=es)

Con el fin de mejorar la seguridad y la confianza por parte de los operadores económicos, existe una propuesta de modificación del reglamento del IVA, mediante la cual se plantea la posibilidad de que se obtenga el estatus de sujeto pasivo certificado, el cual será otorgado por los Estados miembro en los cuales se encuentre establecido el sujeto pasivo, y para la comprobación se utilizarían las mismas herramientas con las cuales se realiza la comprobación del NIF-IVA en el VIES.<sup>324</sup> Por lo tanto supone un aprovechamiento de los sistemas ya implantados por los Estados miembro.

---

<sup>324</sup> COM (2017) 567 Final, 4 de octubre de 2017. Propuesta de reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) 904/2010 en lo que se refiere al sujeto pasivo certificado.



## CAPÍTULO IV.- EL RÉGIMEN ESPECIAL DE LA MINIVENTANILLA ÚNICA

La aplicación del principio de tributación en destino a todas las prestaciones de SPPVE a destinatarios finales, conlleva que los sujetos pasivos tengan que cumplir con obligaciones tributarias en países en los cuales no se encuentran establecidos.<sup>325</sup>

En este capítulo estudiaremos únicamente los servicios prestados a destinatarios localizados en la Unión Europea, que no tengan la consideración de empresarios ni profesionales, pues son los casos en los cuales es posible acogerse a los regímenes especiales. No estudiaremos las operaciones realizadas entre profesionales, toda vez que en estos casos opera la denominada inversión del sujeto pasivo, que vimos en el capítulo anterior.<sup>326</sup>

---

<sup>325</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2019). “Impuesto Sobre el Valor Añadido”. En MARTÍN QUERALT, J Et Al. “Manual de Derecho Tributario, parte especial”. p. 800: “La especialidad de los servicios prestados por vía electrónica consiste en el hecho de que se le aplica el IVA español a algunos sujetos que en principio se encuentran fuera del alcance de su soberanía, porque no son residentes en España, ni tienen en ella ningún establecimiento permanente. Por tanto, el régimen especial, o lo que es lo mismo, la sujeción del IVA, solo puede fundamentarse en la aceptación voluntaria del gravamen”.

<sup>326</sup> Véase COMISIÓN EUROPEA, Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA. COM (2012) 428 final 31 de julio de 2012, Bruselas. Considerando (7), “La designación del destinatario como deudor del IVA (inversión del sujeto pasivo) es una medida efectiva para atajar de manera inmediata los tipos más usuales de fraude fiscal en determinados

Nos enfocamos en aquellas operaciones en las cuales el destinatario final no tiene la consideración del sujeto pasivo, pues el proveedor del servicio será quien se encargue del cumplimiento de las obligaciones. La jurisdicción que ostenta la facultad para gravar los SPPVE, y por tanto donde se deben cumplir con las obligaciones derivadas de la relación jurídico-tributaria, será entonces distinta de aquella en la cual se encuentra establecido el proveedor.

Cuando la Directiva 2002/38/CE fijó el principio de tributación en destino como criterio de localización de los SPPVE a destinatarios finales ubicados dentro de la UE, por proveedores establecidos fuera de la Comunidad,<sup>327</sup> a la vez, creó el denominado “Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”. Se trata de un régimen optativo que se instituyó para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Con la ampliación del criterio de localización en destino a todos los servicios prestados por vía electrónica a destinatarios finales localizados en la Unión Europea, sin importar la localización del prestador de los mismos, fue necesario crear un régimen especial aplicable a los proveedores de servicios por vía electrónica que se encuentran establecidos en un Estado miembro, aunque distinto al del destinatario de los servicios.

---

sectores”. Documento disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012PC0428&from=ES>

<sup>327</sup> El temor de la deslocalización de la actividad empresarial que fue uno de los principales motivos para adoptar los cambios introducidos mediante la Directiva de 2002, toda vez que se pudo detectar que las empresas proveedoras de servicios por vía electrónica se estaban estableciendo fuera de la comunidad. Lo anterior, debido a que de esta manera obtenían ventajas competitivas, al no encontrarse obligadas a gravar con el IVA sus servicios prestados en la Comunidad.

Por este motivo, a partir del 1 de enero de 2015 operan dos regímenes especiales, el régimen especial existente desde el año 2002, el cual pasa a denominarse “Régimen Exterior de la Unión”, y se instituye el “Régimen de la Unión”, para prestadores de servicios localizados en la Comunidad.

Establecer sistemas que disminuyan las cargas inherentes al cumplimiento del impuesto son necesarios tanto para aminorar la evasión fiscal como para proteger la libre competencia y el mercado común.<sup>328</sup> La Comisión Europea, En la COM (2003) 614 Final, reconoció que los empresarios se abstienen de prestar servicios a clientes localizados en otros territorios<sup>329</sup>, si con ello se ven supeditados a cumplir con alguna obligación en el Estado de establecimiento del cliente. Esta abstención viene motivada por las mayores cargas de cumplimiento que tendrían que asumir.<sup>330</sup>

---

<sup>328</sup> CAZORLA PRIETO, L. M., & CHICO DE LA CÁMARA, P. (2017) Aranzadi, Pamplona. p. 655: “Introducción al sistema tributario español”. Pamplona: Aranzadi. “La existencia de los regímenes especiales del IVA tienen su razón de ser en liberar a los obligados tributarios de las complicadas obligaciones formales que tiene el tributo, buscando la simplificación tanto para el obligado como para la administración”.

<sup>329</sup> COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, Balance y actualización de las prioridades de la estrategia en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). COM (2003) 614 final de 20 de octubre, Bruselas. Documento disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52003DC0614&from=ES>

Si bien la presentación es del año 2003, los datos son de una encuesta realizada en el año 2000, según la cual el 26% de los empresarios consideran que el IVA es un obstáculo par el mercado único.

<sup>330</sup> COMISIÓN EUROPEA, Propuesta de Directiva del Consejo, Por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE a fin de simplificar las obligaciones en lo que

### ***I. Justificación del régimen especial***

Vista la complejidad que puede representar para los prestadores de servicios el cumplimiento de las obligaciones tributarias como consecuencia de la aplicación del criterio de tributación en destino, el legislador estableció dos

---

respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido” “Propuesta de Directiva del Consejo: Por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 77/388/CEE, a sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, pero establecidos en otro Estado miembro”, “Propuesta de Reglamento del Consejo: Por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1798/2003 por lo que se refiere a la introducción de disposiciones para la cooperación administrativa en el contexto del régimen de ventanilla única y del procedimiento de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido. — Presentadas por la Comisión. COM (2004) 728 final de 29 de octubre, Bruselas. p. 2. “Por otra parte, la Encuesta sobre la fiscalidad en Europa”, realizada por la Comisión en el segundo semestre de 2003 y recientemente publicada, ha venido a corroborar que los sujetos pasivos que tienen obligaciones en materia de IVA en un Estado miembro en el que no están establecidos son aquellos a quienes la observancia de las normas resulta más onerosa, hasta el punto de que buen número de ellos parecen abstenerse de desarrollar actividades imponibles en otros Estados miembros, debido a la carga que representa el cumplimiento de las obligaciones conexas al IVA en esos países. Este extremo se ha visto confirmado en un documento sobre el comercio electrónico, elaborado en 2003 por la Red de centros europeos del consumidor (European Consumer Centre Network), de acuerdo con el cual el actual régimen del IVA constituye una de las principales causas de que los operadores se nieguen a vender bienes a consumidores radicados en un Estado miembro distinto de aquel en el que la empresa está establecida. Así pues, la simplificación del régimen del IVA no solo beneficiará a las empresas, sino también a los consumidores, que tendrán acceso a una gama más amplia de productos en el conjunto del mercado interior”.

Documento disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=COM:2004:728:FIN&from=ES>

regímenes especiales a efectos del IVA, para, de esta manera, facilitar el cumplimiento de las obligaciones a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado donde se localiza el hecho imponible.<sup>331</sup>

Se trata de regímenes opcionales, los proveedores pueden optar por darse de alta a efectos del IVA en cada uno de los Estados en los que se encuentren localizados los destinatarios de sus servicios.

Dada la configuración de las normas de localización de los SPPVE, este régimen inicialmente solo era de aplicación para proveedores establecidos en terceros países. Desde el 1 de enero de 2015 también es aplicable a los proveedores establecidos en la Comunidad.

Asimismo, a partir del primero de enero de 2015 dejó de ser exclusivo para los SPPVE, pueden optar por este aquellos proveedores que presten servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión.

---

<sup>331</sup> DELGADO GARCÍA A. M. & OLIVER CUELLO, R, (2012). “Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico”. IDP Internet Derecho y Política (20), 108-120. p. 118: “Se trata en definitiva, de unos regímenes especiales que, aun siendo opcionales, en realidad serán de aplicación generalizada, en la práctica, pues puede resultar muy gravoso para los operadores económicos no acogerse a dichos regímenes y registrarse en cada uno de los Estados Miembros de consumo. La utilización de las tecnologías de la información y la comunicación en el cumplimiento de los deberes formales tributarios constituye, por tanto, en este caso, una necesidad para permitir la viabilidad práctica de las nuevas reglas de localización. En otras palabras, sería prácticamente imposible introducir los cambios normativos en el lugar de realización de las prestaciones de servicios electrónicos sin emplear la ventanilla única y las facilidades asociadas a esta, puesto que supondría para los obligados tributarios un desproporcionado aumento de la presión fiscal indirecta, es decir, de los deberes formales tributarios, que ya es, a nuestro juicio, en la actualidad, excesivamente alta”.

Se han establecido dos regímenes especiales. De una parte, el Régimen Exterior a la Unión; aplicable a los proveedores localizados en terceros países, que aunque es casi idéntico al existente desde el año 2003, presenta como principal novedad la ampliación de los servicios. Por otra parte, el denominado Régimen de la Unión, que supone una novedad, por cuanto crea el régimen especial aplicable a los proveedores establecidos en la Comunidad.

En el ordenamiento jurídico estatal, estos regímenes especiales se establecen en el artículo 120. uno. 7º de la LIVA, y son desarrollados en el Capítulo XI, denominado Regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica. (artículo 163 octiesdecies y siguientes).

A nivel comunitario, el régimen especial está regulado en el título XII capítulo 6º de La Directiva y es aplicable a los sujetos pasivos no establecidos<sup>332</sup> que

---

<sup>332</sup> En el primer capítulo mencionamos que el principio de tributación en destino se había establecido como un régimen transitorio. Es por ello que el régimen especial tenía una aplicación temporal, inicialmente su vigencia era hasta el 31 de diciembre de 2006, la Directiva 2006/138/CE prorrogó su aplicación hasta el 31 de diciembre de 2008.

La Directiva 2008/8/CE del 12 de febrero, estableció como regla general la aplicación del principio de tributación en destino para todos los servicios prestados por vía electrónica. Sin embargo, los Estados Miembro solicitaron un plazo para establecer la tributación en destino cuando los proveedores están localizados dentro de la Comunidad. Fue fundamentalmente por petición de Luxemburgo que la entrada en vigencia tardó casi ocho años.

El Artículo 358 de la Directiva 2006/112/CE, Cit, define el sujeto no establecido como todo sujeto pasivo que no haya situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad ni posea en él un establecimiento permanente y que, por

presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos a personas que no sean sujetos pasivos.<sup>333</sup> También resulta aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.<sup>334</sup>

Asimismo, son de aplicación los artículos 58 a 63 del Reglamento de Ejecución (UE) 282 de 2011. Por tratarse de un Reglamento, dichas disposiciones son de aplicación directa en los Estados Miembros, no es necesaria la transposición a la normativa interna.

## ***II. Régimen de la Unión, servicios prestados por operadores localizados dentro de la Unión Europea***

Después de corroborar que el criterio de localización en destino para los SPPVE por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, implicaba un mayor cumplimiento de los principios propios del impuesto sobre el valor añadido, se decidió ampliar la aplicación de dicho principio a los SPPVE por sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, a destinatarios finales, que no tienen la consideración de sujetos pasivos, establecidos en uno de los Estados miembro.

---

lo demás, no tenga la obligación de estar identificado a efectos fiscales conforme al artículo 214 de La Directiva.

<sup>333</sup> Artículo 1.4 Directiva 2008/8/CE de 12 de febrero, el cual modificó el artículo 357 de la Directiva 2006/112/CE

<sup>334</sup> Artículo 369 bis de la Directiva 2006/112/CE, Cit, introducido por la Directiva 2008/8/CE, el cual entró en vigor el 1 de enero de 2015.

Este régimen se introdujo por la Directiva 2008/8/CE, pero no entró en vigor hasta el 1 de enero de 2015, toda vez que era necesaria la adaptación de los Estados miembro.

Hubo una petición especial por parte de Luxemburgo, toda vez que por tratarse de uno de los países con más baja tributación dentro de la Unión Europea, muchas de las empresas de servicios electrónicos se encuentran domiciliadas en dicho Estado.<sup>335</sup> Con el cambio de régimen se vería considerablemente disminuido su ingreso, por este motivo transcurrieron casi siete años desde que se promulgó la directiva, el 12 de febrero de 2008, hasta la entrada en vigencia, 1 de enero de 2015.

---

<sup>335</sup> MILLAR, R. (2015) "Looking ahead: potential solutions and the framework to make them work". En M. LANG, & I. LEJEUNE, VAT/GST in a global digital economy (pp. 173-196). Alphen aan den Rijn, Países Bajos: Wolters Kluwer.; p.. 186: "Un paso clave para la economía digital se produjo cuando la UE introdujo por primera vez las normas que obligan a los proveedores no establecidos en la UE a pagar el IVA por los suministros B2C de servicios suministrados electrónicamente a destinatarios localizados en la UE, siguiendo así las recomendaciones que surgieron del proceso Ottawa. Sin embargo, los proveedores de terceros países debían contabilizar el IVA de dichos servicios en una base de destino completa (designar la residencia del cliente como representante del lugar de consumo), mientras que los proveedores de la UE continuaron utilizando la residencia del proveedor como punto de conexión del lugar de consumo, muchos proveedores de terceros países prefirieron establecerse en la UE para poder remitir el IVA y la tasa de un solo Estado miembro. No es sorprendente que, en general, eligieran a un país con una tasa baja de IVA (generalmente Luxemburgo) como su ubicación preferida." Traducción propia.

### A. Sujetos que pueden acogerse al régimen especial

Establece el artículo 369 ter de La Directiva 2006/112/CE que los Estados miembros permitirán acogerse al presente régimen especial al sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de consumo. Es necesario que el proveedor y destinatario del servicio se encuentren establecidos en diferentes Estados miembro.

El proveedor de servicios se entenderá establecido en la Comunidad, cuando se encuentre en un Estado miembro la sede de actividad económica, un establecimiento permanente, o su residencia habitual, conceptos analizados en el capítulo segundo.

Para que se pueda considerar que un sujeto pasivo dispone de un establecimiento permanente en la Unión Europea se deben cumplir con los requisitos establecidos. Parece ser pacífico que una página Web no puede constituir un Establecimiento permanente por no cumplir con el principio de consistencia mínima.<sup>336</sup> No sucede lo mismo con los servidores, pero en nuestra consideración, en principio tampoco parece muy claro que cumpla con

---

<sup>336</sup> ELVIRA BENITO, D. (2007). “El Establecimiento Permanente...” Op. Cit. p. 153: “El TJCE construye tres principios en relación con el establecimiento permanente que está teniendo una especial relevancia en la configuración de la figura en materia de IVA: principio de vinculación razonable, principio de consistencia mínima y el principio de dependencia”. [...] “El Tribunal considera que el concepto de establecimiento permanente debe tener una *consistance minimale*, base mínima, que define como «la reunión permanente de medios humanos y técnicos necesarios para la prestación de servicios determinados». Resulta pues imprescindible, que concurren dos elementos: medios humanos y medios técnicos”.

los elementos para que se configure el establecimiento permanente.<sup>337</sup>

Las obligaciones de IVA a cumplir a través de la miniventanilla serán las derivadas de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos. El sujeto pasivo no puede cumplir a través de este régimen con obligaciones tributarias derivadas de otro tipo de transacciones.

El régimen especial está pensado para las transacciones B2C, pero no está contemplado para aquellas transacciones B2B, toda vez que en esos casos opera la inversión del sujeto pasivo. La figura de la inversión del sujeto pasivo es beneficiosa para el proveedor de servicios, toda vez que lo exime de cumplir con obligaciones en otro Estado. Por ello, a la hora de acreditar el estatus de empresario o profesional la normativa es más exigente.<sup>338</sup>

---

<sup>337</sup> ELVIRA BENITO, D. (2007). “El Establecimiento Permanente...” Op. Cit. p. 412: “El *server* en el cual se aloja el *software* de una página Web podría constituir un establecimiento permanente, en tanto que lugar fijo en el que se realizan negocios. Asimismo, deben diferenciarse los supuestos en los que el server es propiedad de la misma empresa de aquellos casos en los que existe una empresa proveedor de internet que presta este servicio de página web a otras empresas”.

Para DELGADO GARCÍA, A. & OLIVER CUELLO, R. (2005), “Capítulo XI. Los Tributos en Internet”. En PEGUERA POCH, M. “Derecho y Nuevas Tecnologías”. Barcelona. Editorial UOC. pp. 527-577. p. 540: “El servidor únicamente está posibilitando que la empresa establezca una conexión a Internet, y realiza este servicio para la empresa del vendedor (además de facilitar las actividades comerciales de otros clientes, y no solo de dicha empresa) sin tener ningún control sobre las transacciones que ésta realiza a través de tal servidor”.

<sup>338</sup> En las transacciones B2B, para el prestador del servicio la operación se declara como exenta del IVA, es el destinatario quien declara y en su caso, paga o compensa el impuesto. Si los requisitos para acreditar que una persona es empresario o profesional actuando como tal no son lo suficientemente exigentes, se propicia el

Los servicios tienen que ser prestados a destinatarios finales, es decir, a personas que van a consumir los servicios, no pueden tener la consideración de sujetos pasivos. Siempre que los clientes no se identifiquen como sujetos pasivos del IVA, se entenderá que se trata de consumidores finales, según la presunción ya estudiada en el capítulo segundo.<sup>339</sup>

Una de las exigencias del régimen especial es que todos aquellos servicios prestados por vía electrónica a destinatarios establecidos en la Comunidad que no tengan la consideración de sujetos pasivos deberán ser incluidos en el mismo. Por lo tanto, no pueden optar por incluir solamente algunos de los servicios.

Es un régimen exclusivo para los servicios prestados por vía electrónica los cuales fueron definidos en el capítulo primero. No pueden incluirse ningún tipo de obligaciones derivadas de otro tipo de operaciones.

---

fraude, toda vez que los clientes finales pueden identificarse como sujetos pasivos del impuesto actuando como tales para no pagar el impuesto.

<sup>339</sup> Una de las comprobaciones que se tienen que hacer por los empresarios para determinar si el destinatario de un servicio es un sujeto pasivo actuando como tal, es la verificación de la validez del número a efectos del IVA en el sistema VIES. Véase Supra Capítulo II.IVC Apartado: “Puntos de conexión”.

## **B. Obligaciones de quienes se encuentren inscritos en el régimen especial**

### **1.- Declarar el inicio, la finalización o cualquier modificación de su actividad**

En el Régimen de la Unión, el prestador de servicios debe establecer como Estado de Identificación aquel país en el que se encuentre su domicilio, en caso de que se trate de un establecimiento permanente, será en el Estado Miembro en el cual se encuentre localizado este. En caso de tener más de un Establecimiento Permanente, puede optar por cualquiera de los países en los cuales se encuentren dichos establecimientos.

La inscripción en el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica se hará ante la autoridad tributaria competente. Dicha declaración se presentará por vía telemática.<sup>340</sup> La mayoría de las sedes electrónicas de las administraciones tributarias de los Estados miembros disponen de un portal para realizar el trámite del alta.<sup>341</sup>

---

<sup>340</sup> Artículo 369 quater de la Directiva 2006/112/CE, Cit.

<sup>341</sup> Casi todas las administraciones disponen de un sitio Web en el que tienen información sobre los regímenes especiales, en la mayoría se puede realizar de manera telemática el trámite de inscripción a dicho régimen. A continuación ponemos los enlaces, menos el de Eslovenia, toda vez que no nos fue posible localizar dentro de su página Web el apartado dedicado a la Miniventanilla Única.

Alemania: <http://bit.ly/1Om4A1D>

Austria: <http://bit.ly/1OXhfuz>

Bélgica: <http://bit.ly/1SSkWmv>

Bulgaria: <http://bit.ly/1Y8w8g2>

---

Chipre: <http://bit.ly/1IJVD5u>

Croacia: <http://bit.ly/1OWliZX>

Dinamarca: <http://bit.ly/1mf0RMF>

Eslovaquia: <http://bit.ly/1jThko4>

España: <http://bit.ly/1O067jF>

Estonia: <http://bit.ly/1NgkQnd>

Finlandia: <http://bit.ly/1QANP7o>

Francia: <http://bit.ly/1Y8vdMJ>

Grecia: <http://bit.ly/21V9HQ6>

Hungría: <http://bit.ly/1QAOQw4>

Irlanda: <http://bit.ly/1Q7A4Pk>

Italia: <http://bit.ly/1SSiY1Q>

Letonia: <http://bit.ly/1Ngl0eh>

Lituania: <http://bit.ly/1Z3pYAl>

Luxemburgo: <http://bit.ly/1mf0mCu>

Malta: <http://bit.ly/1ReqHgw>

Países Bajos: <http://bit.ly/1fP4G7Y>

Polonia: <http://bit.ly/21Va5OO>

Portugal: <http://bit.ly/1HYKI8a>

Reino Unido: <http://bit.ly/1UZyNak>

Republica Checa: <http://bit.ly/1NStd7>

Rumania: <http://bit.ly/1mf03HN>

Suecia: <http://bit.ly/1Y2qNfs>

Estas declaraciones se presentarán para notificar a la autoridad tributaria el momento en el que el sujeto pasivo se acoge al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica. Asimismo, deberá notificar el cese en el régimen, o cualquier modificación que le impida seguir cumpliendo con los requisitos para pertenecer a este régimen.

En el régimen de la Unión el sujeto pasivo ya cuenta con un número a efectos del IVA en el Estado de identificación, y este será el número que utilizará para todas sus transacciones.

El cese del régimen especial se puede dar por la comunicación del propio sujeto pasivo, quien declare bien sea que ha dejado de cumplir con los requisitos, que ya no presta servicios por vía electrónica, o que voluntariamente quiere pasarse al régimen general, en este último caso, tiene que comunicarlo con una antelación mínima de 15 días al cambio de régimen.

También puede producirse la exclusión de oficio por el Estado miembro de identificación, en caso de que se detecte que el sujeto pasivo ya no presta servicios por vía electrónica, si ha dejado de cumplir con los requisitos necesarios para pertenecer al régimen o si ha incumplido sistemáticamente las obligaciones inherentes al mismo.<sup>342</sup>

---

<sup>342</sup> Para ser readmitido en el régimen de la Unión es necesario:

Si renunció voluntariamente, deben transcurrir dos trimestres desde la fecha de baja en el régimen para volverse a dar de alta.

Si fue excluido por incumplir las obligaciones, es necesario que transcurran ocho trimestres a partir del siguiente al que fue excluido.

En caso de que el sujeto pasivo traslade su localización a otro Estado, podrá modificar el Estado de identificación. Cuando disponga de más de un establecimiento permanente y quiera cambiar de Estado de identificación, deben haber transcurrido al menos dos años desde su declaración de alta en el Estado que inicialmente se encontraba identificado.

## **2.-Presentar una declaración trimestral**

Trimestralmente, el proveedor de servicios que se acoja al régimen de la Unión deberá presentar, de manera electrónica, la declaración del IVA con independencia de que durante el trimestre haya o no realizado operaciones sujetas. Es decir, por el solo hecho de encontrarse dado de alta en el régimen especial de la miniventanilla única, el sujeto pasivo está obligado a presentar la liquidación aunque el resultado sea cero.

De acuerdo con el artículo 369 octies de la Directiva 2006/112/CE, la declaración de IVA debe incluir los servicios prestados por vía electrónica a destinatarios localizados en la Comunidad. En la declaración se deben desglosar los servicios prestados en cada uno de los Estados. Si bien es cierto que a los servicios prestados por vía electrónica solo es posible aplicar el tipo general del IVA, hay que considerar cuál es el tipo aplicable en cada una de las jurisdicciones.

---

Cuando el sujeto pasivo haya sido excluido por haber dejado de cumplir las condiciones o por presunción de que ha dejado de ejercer sus actividades bajo el régimen especial, o porque efectivamente no haya prestado servicios prestados por vía electrónica durante ocho trimestres consecutivos, no se aplicará período de cuarentena.

El Estado Miembro de identificación deberá entregar a cada uno de los Estados miembros de consumo el importe que les corresponda.

### **3.- Obligación de pago**

Durante el mismo plazo establecido para presentar la declaración, el sujeto pasivo que haya optado por el régimen especial deberá ingresar en la cuenta bancaria indicada por el Estado de Identificación el importe que haya resultado a pagar de acuerdo con la liquidación.

El régimen especial no permite que los sujetos pasivos soliciten por esta vía la devolución de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de servicios a los que se refiere el régimen.

Se ha establecido que el pago será en Euros, sin embargo, cuando el Estado de Identificación sea uno de los países que a pesar de estar dentro de la Unión Europea no haya adoptado el euro, el pago del impuesto se podrá hacer en la moneda de dicho Estado, aplicando como tasa de cambio el tipo publicado por el Banco Central Europeo para el último día del periodo de declaración.<sup>343</sup>

Al realizar el ingreso del impuesto en la cuenta bancaria indicada por el Estado miembro de identificación, se debe indicar el número de la liquidación a la que pertenece.

Para que los sujetos pasivos puedan solicitar las devoluciones del IVA soportado, es necesario que inicien un procedimiento de devolución en cada uno de los Estados. Es necesario que el IVA se haya soportado en

---

<sup>343</sup> Artículo 369 nonies de la Directiva 2006/112/CE, Cit.

adquisiciones de bienes o servicios relacionadas con la prestación de servicios por vía electrónica.

#### **4.- Registro de operaciones**

Los sujetos pasivos deberán llevar un registro de los servicios prestados por vía electrónica, por todos los servicios incluidos en el régimen especial.

Deberá conservar los datos de las operaciones durante un plazo de diez años contados a partir de la finalización del año natural en el que se realicen dichas transacciones. El sujeto pasivo deberá poner dicho registro a disposición de las autoridades tributarias, a través de la vía telemática, cuando así sea requerido.<sup>344</sup>

Este registro se lleva para que las administraciones tributarias puedan corroborar la veracidad de las declaraciones presentadas, por eso, en la misma norma se insiste en que deben tener la claridad suficiente para que pueda ser comprendida tanto por el Estado de identificación como por el Estado de destino.<sup>345</sup>

---

<sup>344</sup>Esta plazo establecido en el artículo 369 duodécimos de la Directiva 2006/112/CE, Cit, es sensiblemente superior al establecido por el artículo 30.1 del Código de Comercio español, según el cual: “Los empresarios conservarán los libros, correspondencia, documentación y justificantes concernientes a su negocio, debidamente ordenados, durante seis años, a partir del último asiento realizado en los libros, salvo lo que se establezca por disposiciones generales o especiales”.

<sup>345</sup>Según el Artículo 63 quater.1 del Reglamento de ejecución (UE) n° 282/2011, Cit: “Para que puedan considerarse suficientemente detallados de conformidad con los

## 5.- Facturación

A efectos de la facturación de los servicios prestados por vía electrónica por aquellos sujetos pasivos que se acogen al régimen de la Unión, no entraremos en las discusiones que pueden plantearse cuando las operaciones están exentas o cuando hay inversión del sujeto pasivo, toda vez que ninguna de ellas es posible en este régimen.<sup>346</sup>

Realizada la anterior aclaración, partimos entonces de que todos los empresarios o profesionales que se acogen al Régimen de la Unión, están

---

artículos 369 y 369 *duodecies* de la Directiva 2006/112/CE, los registros que lleven los sujetos pasivos deberán contener la información que se relaciona a continuación:

(a) el Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio; (b) el tipo de servicio prestado; (c) la fecha de la prestación del servicio; (d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada; (e) todo aumento o reducción posterior de la base imponible; (f) el tipo del IVA aplicado; (g) el importe adeudado del IVA con indicación de la moneda utilizada; (h) la fecha y el importe de los pagos recibidos; (i) cualquier anticipo recibido antes de la prestación del servicio; (j) en caso de emitirse una factura, la información contenida en ella; (k) el nombre del cliente (si el sujeto pasivo conoce ese dato); (l) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.

2. La información prevista en el apartado 1 será registrada por el sujeto pasivo de modo tal que pueda disponerse de ella por vía electrónica, de forma inmediata y por cada uno de los servicios prestados.

<sup>346</sup> Recordemos que uno de los requisitos para aplicar el régimen especial es que los destinatarios de los servicios prestados por vía electrónica no tengan la consideración de sujetos pasivos. Asimismo, la normativa comunitaria exige que estos servicios se graven siempre al tipo general aplicable en el estado del destinatario, en ningún caso se podrá considerar un servicio exento del impuesto.

obligados a expedir factura por todas las operaciones que realicen en desarrollo de dichos servicios. Los sujetos pasivos no podrán expedir facturas simplificadas, pues proveedor y destinatario estarán localizados en Estados distintos.<sup>347</sup>

El sujeto pasivo está obligado, además, a entregar la factura al cliente. En los servicios prestados por vía electrónica a destinatarios finales, el envío de la factura se realiza, normalmente, por medios electrónicos, tanto a través de la remisión de un correo electrónico, como un sistema de descarga del documento desde la página Web del prestador del servicio.<sup>348</sup>

Además del contenido mínimo, esta factura deberá cumplir con las características de autenticidad del origen, integridad del contenido y la legibilidad de la factura.<sup>349</sup>

---

<sup>347</sup> Artículo 220 bis.2. “Los Estados miembros no autorizarán a los sujetos pasivos a expedir una factura simplificada [...] cuando [...] la prestación de servicios gravada sea efectuada por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en que deba abonarse el IVA o cuyo establecimiento en dicho Estado miembro no intervenga en la entrega de bienes o la prestación de servicios a tenor del artículo 192 bis y el deudor del impuesto no sea la persona a la que se le hayan entregado los bienes o prestado los servicios”.

<sup>348</sup> En este caso, tendrá la consideración de “factura electrónica”, la cual de acuerdo con la definición contemplada por el artículo 217 de la Directiva 2006/112/CE, Cit, es aquella que “contiene la información requerida por la presente directiva y que haya sido expedida y recibida en formato electrónico”.

<sup>349</sup> El artículo 233 de la Directiva 2006/112/CE, Cit, indica que “se entenderá por «autenticidad del origen» la garantía de la identidad del prestador del servicio o emisor de la factura; y por «integridad del contenido» que el contenido requerido no ha sido modificado”.

De acuerdo con el artículo 219 bis de Directiva 2006/112/CE, la facturación estará sujeta a las normas que se apliquen en el Estado miembro en que se considere efectuada la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2019 se introdujo una modificación, según la cual cuando el proveedor del servicio se ha acogido a alguno de los regímenes especiales aplicables a los SPPVE, la facturación estará sujeta a las normas aplicables en el Estado miembro en el que el proveedor o prestador se encuentre establecido.<sup>350</sup>

Por lo tanto, vemos que con el cambio de criterio en la normativa aplicable a la facturación, se produce una mejora en la simplificación del IVA para quienes se acojan a los regímenes especiales. Facilitando de manera más efectiva el cumplimiento de las obligaciones derivadas del impuesto. Dado que a pesar de la armonización en materia de IVA y el nivel de detalle alcanzado por el artículo 226 de la Directiva, obligar a los proveedores a utilizar las reglas de

---

De acuerdo con el mismo artículo, “cada sujeto pasivo determinará el modo de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas”. “Podrá realizarse mediante controles de gestión que creen una pista de auditoria fiable entre la factura y la prestación de servicios”. Pero añade, que “otro ejemplo de tecnología que garantiza la autenticidad del origen y la integridad del contenido es la firma electrónica avanzada”. (También hace mención al EDI, pero de acuerdo con el enfoque del presente capítulo no nos interesa, toda vez que este es un sistema de comunicación utilizado exclusivamente por empresarios).

<sup>350</sup> Véase Artículo 1 de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo de 29 de diciembre de 2017 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para la prestación de servicios y las ventas a distancia de bienes.

facturación del Estado del destinatario aumenta la complejidad y por lo tanto los costos asociados al cumplimiento.

El plazo de conservación de las facturas será el que disponga cada uno de los Estados.<sup>351</sup> Los sujetos pasivos deberán garantizar que durante el plazo exigido, las facturas almacenadas por medios electrónicos podrán ser legibles,<sup>352</sup> además, que dispondrán de los medios necesarios para ponerlas a disposición de las autoridades tributarias (para acceso remoto), tanto del Estado de localización del destinatario como del Estado de Identificación.<sup>353</sup>

---

<sup>351</sup> El artículo 247.1 de la Directiva 2006/112/CE, Cit, establece que: “Cada Estado miembro determinará el plazo durante el cual los sujetos pasivos deberán velar por que se conserven las facturas relativas a suministros de bienes o prestaciones de servicios efectuados en su territorio, así como las recibidas por los sujetos pasivos establecidos en su territorio”.

<sup>352</sup> Con la rápida obsolescencia de las tecnologías, no es extraño que los empresarios cambien los sistemas de gestión empresarial, desde los cuales se suelen expedir y almacenar las facturas electrónicas. Es necesario tener en consideración que se debe garantizar la permanencia de medios que permitan la lectura de las facturas almacenadas.

<sup>353</sup> Artículo 249 de la Directiva 2006/112/CE, Cit: “Con fines de control, cuando un sujeto pasivo conserve por medios electrónicos que garanticen un acceso en línea a los datos de las facturas que expida o reciba, las autoridades competentes del Estado miembro en el cual está establecido y, cuando el IVA deba abonarse en otro Estado miembro, las autoridades competentes de ese otro Estado miembro tendrán derecho a acceder a dichas facturas, a proceder a su carga remota y a utilizarlas”.

### ***III. Régimen exterior a la Unión, servicios prestados por operadores localizados en terceros países***

El antes denominado Régimen Especial Aplicable a los Servicios Prestados por Vía Electrónica, fue introducido por la Directiva 2002/38/CE, por el cual se modificaba temporalmente la Sexta Directiva respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

Tal y como indica el propio nombre de la mencionada Directiva, el régimen especial se creó con carácter temporal, y entró en vigor el 1 de julio de 2003, y además se estableció que el Consejo, sobre la base de un informe de la Comisión, lo revisaría antes del 30 de junio de 2006.

La modificación temporal incluyó el cambio de criterio en la localización de los servicios prestados por vía electrónica, toda vez que de acuerdo con las normas de la Sexta Directiva, se aplicaba el criterio de tributación en origen. Puesto que el IVA tiene como finalidad gravar el consumo, el resultado de la aplicación del principio de tributación en origen era contrario al principio de neutralidad del impuesto.<sup>354</sup>

---

<sup>354</sup> Según el documento COMISIÓN EUROPEA, “Proposal for a Council Directive: Amending directive 2002/38/EC as regards the period of application of the Value Added Tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services”. — Report from the Commission to the Council. COM (2006) 210 final de 15 de mayo, Bruselas. Documento disponible en: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/COM\(2006\)210\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/COM(2006)210_en.pdf) “El principal objetivo de la Directiva de 2002 consistía claramente en subsanar una deficiencia evidente de una de las disposiciones básicas de la normativa sobre el IVA. Cuando se adoptó la Sexta Directiva del IVA no se previó la prestación electrónica de servicios, y la aplicación de las disposiciones

Mediante la COM (2006) 210 final del 15 de mayo de 2006, la Comisión presentó el informe favorable de los resultados del régimen, indicando que a pesar de la dificultad para contabilizar el beneficio de la medida se había podido identificar un incremento en la recaudación de los Estados, el aumento del número de empresas que trasladaron su establecimiento de terceros Estados a la Comunidad, asimismo, que esta medida sirvió para desestimular que las empresas comunitarias, buscando ventajas competitivas se localizaran fuera de la Comunidad.

La Comisión, argumentando que debido a la lentitud de los procedimientos internos de los EM, no es posible cumplir con la propuesta indicada en la Directiva de 2002, para dicho cumplimiento solicitan una prórroga de treinta meses.

Mediante la Directiva 2006/58/CE de 27 de junio se concedió una prórroga, pero solo por un periodo de seis meses, hasta el 31 de diciembre de 2006. En 28 de noviembre de 2006 se promulgó la Directiva 2006/112/CE, cuya redacción inicial mantuvo este plazo de vigencia.<sup>355</sup>

---

existentes antes de las modificaciones de 2002 resultó contraproducente. No solo no se aplicaba ningún impuesto a los servicios electrónicos prestados por operadores de terceros países sino que, además, las empresas europeas se veían en la obligación de gravar todas esas prestaciones, independientemente del lugar en que se hallara el cliente. Esos resultados eran contrarios a la neutralidad que es intrínseca al IVA e implica que el impuesto «no falsee las condiciones de competencia y no obstaculice la libre circulación de bienes y servicios» (Primera Directiva del IVA, 67/227/CEE)”.

<sup>355</sup> DIRECTIVA 2006/58/CE DEL CONSEJO de 27 de junio de 2006 por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al periodo de vigencia del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

El 19 de diciembre de 2006 se publicó una nueva Directiva, la 2006/138/CE, en la cual finalmente se amplió el plazo de vigencia hasta el 31 de diciembre de 2008, fecha inicial propuesta por la Comisión en la COM (2006) 210 Final.<sup>356</sup>

Finalmente, se dictó la Directiva 2008/8/CE en la cual, se fijó como regla general la tributación en destino, y el régimen general aplicable a los servicios prestados por vía electrónica por lo sujetos pasivos no localizados en la Comunidad, a destinatarios finales localizados en alguno de los EEMM.<sup>357</sup>

La norma pasó de ser temporal a ser la regla general tras comprobar que: en primer lugar, la aplicación del principio de tributación en destino era la más idónea para garantizar el cumplimiento de los objetivos de IVA, como impuesto sobre el consumo. En segundo lugar, después de verificar que la medida de establecer un Estado único de identificación había sido eficaz, pues los sujetos pasivos se habían acogido efectivamente a dicho régimen y se habían adaptado fácilmente al mismo a pesar de los temores que inicialmente se plantearon.

La Directiva de 2008 estableció que a partir del 1 de enero de 2015 este régimen pasaría a llamarse el Régimen Exterior la Unión, para diferenciarlo del

---

<sup>356</sup> DIRECTIVA 2006/138/CE del Consejo de 19 de diciembre de 2006, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que se refiere al periodo de vigencia del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión, y televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica. Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

<sup>357</sup> La evolución de la localización de los servicios prestados por vía electrónica se estudió con detalle en el segundo Capítulo, véase infra, epígrafe II.II.3.b).

Régimen de la Unión que acabamos de ver, y que entró en vigor el 1 de enero de 2015.

### **A. Sujetos que pueden acogerse al régimen especial**

Se pueden acoger al régimen exterior de la Unión todos aquellos prestadores de servicios por vía electrónica, que se encuentren localizados en un tercer Estado, no pueden tener en la comunidad ni la sede de su actividad económica, ni su residencia o domicilio, asimismo, no pueden tener dentro de la Comunidad ningún establecimiento permanente.

Se exige, además, que los destinatarios de dichos servicios no actúen como empresarios ni profesionales, no es posible que tengan la consideración de sujetos pasivos, pues en este caso operaría la figura de la inversión del sujeto pasivo y el régimen especial pierde su sentido.

Otra de las condiciones necesarias para que el sujeto pasivo se pueda acoger al régimen especial, es que sus clientes estén localizados en un EM y se trate de destinatarios finales, que no tengan la consideración de sujetos pasivos, porque al igual que en el régimen de la Unión, operaría la inversión del sujeto pasivo.

### **B. Obligaciones de quienes se encuentren inscritos en el régimen especial**

En el caso del régimen exterior a la Unión, los prestadores de servicios pueden elegir cualquier EM como Estado de identificación.

Podríamos inferir que la elección del país de identificación vendrá condicionada por diversos aspectos, dentro de los cuales podemos destacar el idioma. Sin embargo, la experiencia ha mostrado que los países con más bajo control e inspección tributaria han sido los preferidos a la hora de la elección de los países de identificación, como sucede con Luxemburgo.<sup>358</sup>

---

<sup>358</sup> DE LA FERIA, R. (2009) “The European VAT system and the internal market”. Amsterdam, Países Bajos: IBFD. p. 140: “[...] algunas empresas, dentro de la industria de servicios, eligen el «Estado miembro de información optativo», basándose en razones de planificación fiscal del IVA, ubicándose en los Estados miembros que aplican tasas de IVA más bajas. Por ejemplo, en virtud de la Directiva de comercio electrónico, las empresas no pertenecientes a la UE que suministran por medios electrónicos a personas no sujetas a impuestos dentro de la UE pueden recurrir a un régimen especial que implica el registro a efectos del IVA en uno de los Estados miembros; Esto significa que existía una preocupación generalizada de que la mayoría de las empresas, probablemente, elegirían Luxemburgo para registrarse a efectos del IVA, ya que actualmente es el país con el nivel más bajo de tasas de IVA”. Traducción propia.

Asimismo en la p. 141 se indica que: “El ex Comisario Bolkestein ha confirmado que Luxemburgo ha sido el Estado más popular para el «one stop shop» [...] Sin embargo, se ha sugerido que no se trata únicamente de una elección basada en los tipos de IVA (se aplicará el tipo del país de destino), sino más bien una elección basada en los niveles de eficiencia de las administraciones tributarias de los diversos Estados miembros. Ha sugerido que las autoridades fiscales que se consideran eficientes están preocupadas de que los sujetos pasivos se localizarán en países menos eficientes y, por lo tanto, el nivel de ingresos disminuirá, es decir, no existe confianza entre las administraciones tributarias para recaudar sus propios impuestos”. Traducción propia

**1.- Declarar el inicio, la finalización o cualquier modificación de su actividad.**

El primer paso es obtener el alta en el sistema de la mini-ventanilla única, para ello, cada uno de los estados tienen su propio procedimiento. Este trámite se podrá realizar a través de medios electrónicos, las autoridades tributarias de los EEMM disponen de los portales electrónicos.

Para poder realizar dichos trámites, los sujetos pasivos deben tener un certificado electrónico válido, el Estado miembro de identificación facilitará la obtención del mismo. En España, se debe enviar un correo a una dirección electrónica indicada por la AEAT, la Agencia, en respuesta a dicho correo le asigna al sujeto pasivo un código de identificación individual, y le indica los pasos que debe seguir para obtener el certificado electrónico.

La autoridad tributaria le asignará un número de identificación a efectos del IVA, de dicho número se pueden inferir, en función de los códigos, cuál es el Estado miembro de identificación, que tipo de empresa es, si se trata de una persona física, o jurídica, si es un establecimiento permanente, etc.

En la declaración de alta, que se presentará telemáticamente, los sujetos pasivos deben proporcionar la siguiente información: (a) nombre o razón social; (b) dirección de correos, una dirección física; (c) dirección electrónica, que incluye tanto las direcciones de correos a través de los cuales se deben realizar las comunicaciones, como las direcciones de los sitios Web a través de los que operará y prestará sus servicios; (d) número de identificación fiscal del

Estado en el que se encuentra localizado; (e) una declaración en la que afirma que carece de identificación a efectos del IVA en la Comunidad.<sup>359</sup>

En cuanto al cese del régimen, se aplican las mismas normas que en el régimen de la Unión que acabamos de ver. En cuanto al cambio de Estado de identificación, pueden cambiarse en cualquier momento.

## **2.- Presentar una declaración trimestral**

Los sujetos pasivos inscritos en el régimen de la Unión, presentarán una declaración trimestral, mediante el portal electrónico del Estado de identificación, por todos aquellos servicios incluidos en el régimen. (No es posible declarar solo algunos de los servicios por el régimen especial y declarar otros a través del régimen general).

La presentación de la declaración trimestral es obligatoria, aun en aquellos periodos en los que el sujeto pasivo no haya realizado operaciones sometidas a dicho régimen. En la declaración, se deberán incluir todos aquellos servicios prestados por vía electrónica.

La Directiva exige que en las declaraciones se presente el importe total de las transacciones realizadas en cada uno de los EEMM, excluyendo el IVA de este importe, así como la cantidad de correspondiente al impuesto.

Se deben indicar los tipos de IVA aplicables en la liquidación, que serán siempre los tipos generales de la jurisdicción del destinatario, pues como ya

---

<sup>359</sup> Artículo 361 de la Directiva 2006/112/CE Cit. Redacción casi idéntica tiene el artículo 163 noniesdecies de la LIVA (Modificado por la Ley 28/ 2014).

hemos visto antes, la normativa comunitaria prohíbe que a los servicios prestados por vía electrónica se les aplique un tipo de IVA reducido.

Asimismo, en la liquidación se debe indicar la deuda tributaria total, que será la cantidad a ingresar a la autoridad tributaria del Estado de identificación.

### **3.- Obligación de pago**

Las administraciones tributarias de los EEMM indicarán una cuenta bancaria en la cual el sujeto pasivo debe realizar el pago del impuesto, al realizar el pago se debe identificar la declaración a la cual pertenece.

El pago se debe realizar de manera simultánea a la presentación de la declaración<sup>360</sup>, siempre en Euros con independencia de la moneda en la cual se haya negociado la transacción, la tasa de cambio aplicable será la publicada por el Banco Central Europeo el último día del periodo de pago.

Se excluye la posibilidad de que en la liquidación del régimen especial se compense el IVA soportado, por lo tanto, el sujeto pasivo deberá realizar el procedimiento de solicitud de devolución de acuerdo con lo establecido en la Directiva 86/560/CE, Impuestos sobre el volumen de negocios Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad.<sup>361</sup>

---

<sup>360</sup> Artículo 367 de la Directiva 2006/112/CE Cit.: “El sujeto no establecido abonará el IVA en el momento en que presente la declaración de IVA”.

<sup>361</sup> DELGADO GARCÍA, A. M. & OLIVER CUELLO, R. (2015) “Nueva Regulación del IVA en el comercio electrónico”. IDP. Revista de Internet, Derecho y Política (20), (pp. 108-120). p. 114. “En caso de que España sea el estado miembro de

A pesar de que la mencionada Directiva del 86 establece que los EEMM podrán supeditar la devolución contemplada a la reciprocidad de trato por el Estado de localización del sujeto pasivo,<sup>362</sup> y asimismo exige que para tramitar la devolución este debe nombrar un representante fiscal; dichos requisitos no son aplicables al régimen especial, según lo dispuesto expresamente por el artículo 368 de la Directiva 2006/112/CE. Este mismo artículo elimina la posibilidad de que los Estados puedan prever la exclusión de determinados gastos o someter la devolución a condiciones complementarias.

#### **4.- Registro de operaciones**

Los sujetos pasivos deberán llevar un registro detallado de todas las operaciones que se incluyan en el régimen especial. Al igual que en el régimen de la Unión, dichos datos se deben conservar durante un periodo de diez años, dicho plazo se comienza a contar a partir del 31 de diciembre del año en que

---

consumo, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el TAI, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere el régimen especial”.

<sup>362</sup> Artículo 2.2 de la Decimotercera Directiva 86/560/CEE del Consejo de 17 de noviembre de 1986 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Modalidades de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, “Los Estados miembros podrán supeditar la devolución contemplada en el apartado 1 a la concesión por parte de los Estados terceros de beneficios comparables en el ámbito de los impuestos sobre el volumen de negocios”.

se ha realizado la operación. Dicho registro debe tener el detalle y claridad suficientes para que las autoridades tributarias puedan realizar las inspecciones oportunas para verificar si la declaración es correcta. El contenido mínimo de dicho registro se encuentra regulado en el Artículo 63 quater.1 del Reglamento (UE) 282/2011 de ejecución del IVA.<sup>363</sup>

---

<sup>363</sup> Según el Artículo 63 quater.1 del Reglamento de ejecución (UE) n° 282/2011, Cit: “Para que puedan considerarse suficientemente detallados de conformidad con los artículos 369 y 369 *duodecies* de la Directiva 2006/112/CE, los registros que lleven los sujetos pasivos deberán contener la información que se relaciona a continuación:

(a) el Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio; (b) el tipo de servicio prestado; (c) la fecha de la prestación del servicio; (d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada; (e) todo aumento o reducción posterior de la base imponible; (f) el tipo del IVA aplicado; (g) el importe adeudado del IVA con indicación de la moneda utilizada; (h) la fecha y el importe de los pagos recibidos; (i) cualquier anticipo recibido antes de la prestación del servicio; (j) en caso de emitirse una factura, la información contenida en ella; (k) el nombre del cliente (si el sujeto pasivo conoce ese dato); (l) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.

2. La información prevista en el apartado 1 será registrada por el sujeto pasivo de modo tal que pueda disponerse de ella por vía electrónica, de forma inmediata y por cada uno de los servicios prestados.

Véase Infra Capítulo IV.I.A.2.d) Apartado: “Registro de Operaciones”.

## 5.- Facturación

Tal y como mencionamos en el apartado referente al régimen de la Unión, en el régimen exterior a la Unión el sujeto pasivo estará siempre obligado a entregar la factura por las operaciones realizadas.

Las facturas en papel o electrónicas deben reflejar la realidad de las operaciones que documentan y corresponderá a los sujetos pasivos garantizar esta certidumbre durante toda su vigencia, sin que esta exigencia pueda suponer la imposición de nuevas cargas administrativas a los empresarios o profesionales.<sup>364</sup>

Los servicios prestados por vía electrónica incluidos en el régimen especial se entienden localizados en la Estado de establecimiento del destinatario, a pesar de ello, a partir de enero de 2019, las facturas estará sujeta a las normas aplicables en el estado de identificación del proveedor. Esta modificación pone de manifiesto el interés por mejorar el régimen especial, por parte de la Comisión Europea.

Por lo tanto, el sujeto pasivo no establecido debe tener en cuenta el requisito de contenido mínimo establecido por el artículo 226 de Directiva 2006/112/CE, que ya vimos en el régimen de la Unión.

En la mayoría de las prestaciones de servicios por vía electrónica, y con mayor razón en el régimen exterior de la Unión la factura suele entregarse al destinatario también por medios electrónicos. Por lo tanto, el sujeto pasivo

---

<sup>364</sup> Directiva 2010/45/UE, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación.

debe asegurarse de poder cumplir con los requisitos de autenticidad, integridad y legibilidad exigidos.<sup>365</sup>

#### ***IV. Consecuencias de la aplicación de la Miniventanilla Única***

Las consecuencias que la aplicación del principio de tributación en origen trae en materia de gestión del tributo deben ser analizadas desde una doble perspectiva, por un lado, se deben observar las nuevas obligaciones y cargas que recaen sobre los sujetos pasivos; y por el otro, las que recaen sobre los EEMM.

##### **A. Cambios desde la perspectiva de los Estados Miembro**

A fin de valorar los efectos que se producen en materia de gestión del IVA desde el punto de vista estatal, es necesario recordar que estarán involucradas

---

<sup>365</sup> En la Consulta vinculante núm. V0340/15 de 30 enero, la DGT afirma que: “De todo lo anterior, se pone de manifiesto que la garantía de la autenticidad del origen y la integridad del contenido de la factura electrónica no precisa de condiciones o requisitos adicionales respecto de la expedida en papel. En cualquier caso, corresponde al obligado a su expedición la prueba de esta garantía que, sin perjuicio del principio general de libertad de prueba admitido por nuestro ordenamiento jurídico, podrá realizarse a través de los controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

De esta forma, si la consultante puede garantizar a través de sus propios controles de gestión o de auditoría, la seguridad, la autenticidad del origen y la integridad del contenido de las facturas expedidas objeto de consulta, debe concluirse que, a falta de otros elementos de prueba, el sistema de facturación propuesto para la emisión de facturas electrónicas cumple con los requisitos establecidos en el Reglamento de facturación”.

dos administraciones tributarias. Por un lado, tenemos a los EM de consumo, y por el otro a los EM de información.

Uno de esos efectos, que no corresponde analizar en el presente apartado, es la disminución o aumento de los impuestos provenientes del consumo de bienes o servicios electrónicos. Aquellos estados en los cuales se habían localizado la mayoría de los proveedores de bienes y servicios por vía electrónica verán disminuidos sus ingresos.<sup>366</sup> Por su parte, aquellos Estados con más consumidores, han visto como su recaudación se ha incrementado inclusive más de lo esperado.<sup>367</sup>

El otro de los efectos, el cual queremos evaluar en el presente apartado es el de las medidas que debieron ser adoptadas por los Estados para poder poner a disposición de los sujetos pasivos los sistemas que permitieran utilizar el sistema de la miniventanilla única.

Los principales gastos asumidos por los EM corresponden al desarrollo informático, de acuerdo con el estudio de (Deloitte, 2016, p. 139), el promedio

---

<sup>366</sup> Deloitte. (2016). "VAT Aspects of cross-border e-commerce- Options for modernisation Final report – Lot 3". Comisión Europea, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Bruselas. p. 136: "No inesperadamente, el mayor perdedor neto es Luxemburgo. Según los artículos de prensa, la pérdida esperada de IVA después de las reglas de lugar de suministro de 2015 se estimó en EUR 800 a 1000 millones. Según los números del primer trimestre de 2015, se espera que la pérdida de ingresos brutos del IVA para Luxemburgo anualmente ascienda a 1400 millones de euros ". Traducción propia.

<sup>367</sup> *Ibíd*, p. 136: "El Reino Unido esperaba alcanzar una ganancia neta de 300 millones de euros. Según nuestras estimaciones, es probable que el Reino Unido reciba aproximadamente un 30% más de lo que esperaba". Traducción propia.

de dicho coste es de 2.5 millones de euros, pero existen grandes variaciones entre los diferentes EM.<sup>368</sup>

Los EMI son aquellos en los cuales los sujetos pasivos optan por presentar las declaraciones utilizando el régimen especial de la miniventanilla única, como hemos visto, cuando se trata del Régimen de la Unión, será el EM en que el sujeto pasivo se encuentre establecido; mientras que en el Régimen exterior a la Unión será el EM que libremente escoja.

Desde la perspectiva de los EMI, los datos arrojados por el mencionado estudio son muy interesantes, por cuanto nos muestran que, tratándose del Régimen de la Unión, pequeños y medianos proveedores de servicios han optado por esta vía. Haciendo una valoración de los datos del informe registros vs ingresos, se puede ver que no se corresponden los ingresos con el número de registros, de donde se desprende, que ciertos países, conservan los proveedores que celebran las transacciones más cuantiosas.

DISTRIBUCIÓN GEOGRÁFICA DE LOS REGISTROS RÉGIMEN DE LA UNIÓN		
PAÍS	NÚM. DE REGISTROS	PARTICIPACIÓN EN %
Alemania	2.943	23%
Reino Unido	2.578	20%
Países Bajos	1.155	9%
Austria	730	6%
Suecia	642	5%
Francia	578	4%
DISTRIBUCIÓN GEOGRÁFICA DE LOS INGRESOS POR MSI		

<sup>368</sup> *Ibíd.* p.118: “Estas variaciones tan grandes pueden depender de varios factores, incluido el tamaño del país. Además, los Estados miembros tenían enfoques diferentes para el desarrollo de los portales nacionales de la miniventanilla única. Algunos implementaron portales con funcionalidades mínimas, mientras que otros prepararon sus sistemas de TI por una posible extensión de la miniventanilla única”. Traducción propia.

RÉGIMEN DE LA UNIÓN		
PAÍS	% DE PARTICIPACIÓN 2015	% DE PARTICIPACIÓN 2016
Luxemburgo	58%	44%
Irlanda	15%	20%
Países Bajos	6%	10%
Reino Unido	8%	9%
Alemania	4%	5%
Francia	3%	4%
Malta	2%	2%
Chipre	1%	1%

En cuanto al Régimen Exterior de la Unión, hay un claro incremento de los registros comparados con los que existían en el VoES. De acuerdo con las conclusiones presentadas por el informe de (Deloitte, 2016), una de las razones para este incremento es el programa de información y formación que ha emprendido la UE.

De acuerdo con el informe, en el año 2014, mediante el VoES se reportó un IVA de 137.9 millones de euros.<sup>369</sup> En el 2015, mediante el la miniventanilla única.

En el IVA, a pesar de ser un impuesto que económicamente recae sobre quien adquiere el bien o servicio, el responsable de su recaudación y posteriormente de la declaración y pago del mismo es el empresario que provee dichos bienes o servicios. Tal y como afirma MILANEZ, “Además de sus obligaciones tributarias legales, las empresas juegan un rol adicional en la administración del sistema tributario a través de su papel en el proceso de recaudación de impuestos. Como responsables legales de la recaudación, a las empresas les corresponde declarar en nombre de otro (es decir, las empresas tienen que

---

<sup>369</sup> VoES es la denominación del Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, equivalente al actual Régimen Exterior a la Unión.

presentar impuestos a los cuales ellos no están directamente obligados). [...] Esto incluye las retenciones de impuestos sobre la renta laboral, las contribuciones de seguridad social de los empleados y las declaraciones del IVA en el comercio minorista”.<sup>370</sup>

La aplicación del principio de tributación en destino tiene como principal inconveniente los mayores costos de cumplimiento de las obligaciones fiscales. Para SCHENK & OLDMAN, "Es difícil para una empresa operar internacionalmente sin considerar las implicaciones del IVA en el comercio internacional, ya sea que el país de residencia de la empresa tenga o no un impuesto sobre el consumo”.<sup>371</sup>

En este mismo sentido se pronuncia MILANEZ, al afirmar que: “Las declaraciones tributarias y las obligaciones de cumplimiento a las cuales están sometidos los empresarios y profesionales deben ser tenidos en cuenta en las políticas fiscales. Esto, porque viene asociado directamente con los costos de cumplimiento. Se incurre en costos de cumplimiento: i). directamente por las empresas en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales legales y ii). por parte de las empresas a través de su participación en el proceso de recaudación de impuestos. Estos incluyen costos de tecnología y recursos humanos relacionados con la recaudación de impuestos. También puede incluir intereses perdidos, que equivalen a un préstamo sin intereses al gobierno, sobre montos

---

<sup>370</sup> MILANEZ, A. (2017), “Legal tax liability, legal remittance responsibility and tax incidence: Three dimensions of business taxation”, OECD Taxation Working Papers, No. 32, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/e7ced3ea-en> p. 10. Traducción propia.

<sup>371</sup> SCHENK, A., & OLDMAN, O. (2006). Value Added Tax: A comparative approach. Cambridge, Reino Unido: Cambridge University Press. p. 1.

retenidos sobre el impuesto sobre la renta de las personas o sobre el IVA todavía no repercutido".<sup>372</sup>

Por lo tanto, es fundamental que los Estados, de manera conjunta, ahonden en la búsqueda de mecanismos para facilitar el cumplimiento, de tal manera que disminuya los costes. Esta disminución resulta imprescindible en la medida en que los altos costes de cumplimiento constituyen uno de los factores que contribuyen a aumentar el fraude fiscal, junto con la baja moral tributaria y con la escasa capacidad de las administraciones tributarias para detectar y perseguir a los defraudadores.<sup>373</sup>

Dadas las características del comercio electrónico on line, garantizar los mínimos costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias para los proveedores de bienes y servicios es una manera de garantizar la neutralidad entendida como igualdad de trato. Esto, en la medida en que en un mercado altamente sensible a las variaciones en el precio, se le dificulta a los empresarios repercutir en el precio final del producto los costes asociados al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo que implica, por tanto, la exclusión del competidor.<sup>374</sup>

---

<sup>372</sup> MILANEZ, A. (2017), "Legal tax liability...", Op. Cit., p. 12.

<sup>373</sup> Véase *Infra*. Capítulo IV.III.C. Herramientas para combatir el fraude fiscal.

<sup>374</sup> Normalmente, previa a cualquier adquisición por Internet, los compradores hacen comparaciones entre diferentes proveedores, y lo que importa de cara a la elección de uno u otro es el monto total a pagar, con independencia de cuales sean los impuestos aplicables en cada una de las compras.

## **B. Cambios desde la perspectiva de los sujetos pasivos**

En el caso de los clientes finales, no es posible la inversión del sujeto pasivo. Por lo tanto, el prestador de servicios deberá establecer unos mecanismos suficientes para identificar el lugar de establecimiento del cliente. La localización del cliente determinará la jurisdicción y por lo tanto la normativa aplicable a cada transacción a efectos del IVA.

Desde el punto de vista del sujeto pasivo se evidencia que la existencia de los regímenes especiales para el cumplimiento de las obligaciones relacionadas con el IVA logra una disminución muy significativa de los costos a los que tiene que hacer frente para realizar tanto el alta como las declaraciones y los pagos.

De acuerdo con el informe de Deloitte, cuando un sujeto pasivo cumple con sus obligaciones a través del sistema de la miniventanilla única, tiene un coste promedio, por cada uno de los EEMM en los que tienen clientes finales, de 434€ por año. Dicha cifra se desglosa de la siguiente manera: el alta en el régimen especial, tiene un coste equivalente aproximado de un 1,22% del coste total. La realización de las declaraciones, supone el 98% del coste total. Finalmente, el pago del impuesto supone un 0,7% del coste.

Estos costes se ven multiplicados por diez cuando los empresarios optan por cumplir con sus obligaciones sin utilizar el régimen especial, es decir, cumpliendo todas las obligaciones en todos y cada uno de los Estados en los cuales se encuentren localizados los clientes finales.

El coste en cada uno de los Estados equivale en promedio aproximadamente a 5.203€, de los cuales, un 95% corresponde a los costes de la declaración.

De acuerdo con el informe, la identificación del EM de consumo sigue siendo una de las mayores dificultades de los sujetos pasivos, y de esta depende la

correcta aplicación de las obligaciones del IVA actualmente. Este es el problema que requiere las mayores adaptaciones tanto por parte de los procedimientos de los empresarios como de sus sistemas informáticos.<sup>375</sup>

## **1.- Declaraciones y pagos**

Una de las peticiones de los sujetos pasivos del IVA localizados en la UE a la regulación de los SPPVE desde que se estableció el principio de tributación en destino fue la inexistencia de un umbral que permitiera que las PYMES cumplieran solo a partir de cierto nivel de ventas.

Esto suscitó enormes problemas aquellos países donde los pequeños empresarios están exentos de IVA, dado que las obligaciones inherentes al sistema de la miniventanilla única desbordaron a los pequeños proveedores de servicios por vía electrónica.

Sin embargo, acceder al establecimiento de unos umbrales, implica que se produzca una mezcla de la aplicación de los principios de tributación en origen y tributación en destino, situación que a nuestro entender supone una afectación al principio de neutralidad.

Los umbrales para estar obligado a cumplir con las obligaciones del IVA están presentes en todas las legislaciones europeas, los importes varían, partiendo de

---

<sup>375</sup> Deloitte. (2016). "VAT Aspects of cross-border e-commerce - Options for modernisation Final report – Lot 3" Op. Cit. p. 125. "La necesidad de identificar el Estado miembro de consumo para cada transacción (IO3) con el fin de aplicar el tipo de IVA correcto (IO4) fue un cambio importante para muchas de las empresas entrevistadas, que requirió adaptaciones importantes de sus procedimientos comerciales y de sus sistemas de TI". Traducción propia.

un mínimo de 5.472€ en Noruega, hasta 100.000€ en Alemania, Francia, Luxemburgo y los Países Bajos. Precisamente fue desde Inglaterra, con el movimiento del VAT-MESS, desde donde se realizó la presión más efectiva para que la Comisión Europea accediera finalmente a modificar este aspecto.

A continuación presentamos los umbrales para el comercio tradicional:

<b>Estado</b>	<b>Moneda</b>	<b>Umbral euros</b>	<b>U. Moneda local</b>
Alemania	EURO	100.000	N/A
Austria	EURO	35.000	N/A
Bélgica	EURO	35.000	N/A
Bulgaria	BGN	35.790	70.000
Chipre	EURO	35.000	N/A
Croacia	HRK	35.180	270.000
Dinamarca	DKK	37.631	280.000
Eslovaquia	EURO	35.000	N/A
Eslovenia	EURO	35.000	N/A
España	EURO	35.000	N/A
Estonia	EURO	35.000	N/A
Finlandia	EURO	35.000	N/A
Francia	EURO	100.000	N/A
Grecia	EURO	35.000	N/A
Hungría	HUF	27.546	8.800.000
Irlanda	EURO	35.000	N/A
Italia	EURO	35.000	N/A
Letonia	LVT	34.149	24.000
Lituania	LTL	36.203	125.000
Luxemburgo	EURO	100.000	N/A
Malta	EURO	35.000	N/A
Noruega	NOK	5.472	50.000
Países Bajos	EURO	100.000	N/A
Polonia	PLN	37.147	160.000

Portugal	EURO	35.000	N/A
Reino Unido	GBP	89.408	70.000
República Checa	CZK	41.036	1.140.000
Rumania	RON	26.239	118.000
Suecia	SEK	34.014	N/A
Suiza	CHF	83.268	100.000

Finalmente, consciente de los problemas que el principio de tributación en destino supuso para las pymes que realizaban transacciones esporádicas se aceptó fijar un umbral de 10.000€. Dicha modificación se produjo mediante la DIRECTIVA (UE) 2017/2455.<sup>376</sup>

En esta, se modifica el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE, el cual regula el lugar de realización de los SPPVE y fija el principio de tributación en destino. La modificación consistió en incluir una excepción, que será aplicable solo cuando concurran una serie de requisitos.

El primero de ellos es que se trate de empresarios o profesionales que se encuentren establecidos en un único EM, es decir, no puede disponer de otras sedes ni establecimientos permanentes. Esto excluye además a los sujetos pasivos que pueden acogerse al régimen exterior a la Unión.<sup>377</sup>

---

<sup>376</sup> DIRECTIVA (UE) 2017/2455 del Consejo de 29 de diciembre de 2017 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para la prestación de servicios y las ventas a distancia de bienes.

<sup>377</sup> Artículo 58.2,a) de la Directiva 2006/112/CE, Cit, redacción vigente desde el 1 de enero de 2019. “a) el proveedor esté establecido o, a falta de establecimiento, tenga su

El segundo requisito consiste en que los destinatarios de los servicios no tengan la calificación de empresarios o profesionales actuando como tales, esto no es de extrañar puesto que tal y como se ha visto, en esos casos procede la inversión del sujeto pasivo.<sup>378</sup>

Por último, el umbral se aplica a los primeros 10.000€ dentro de un año civil, pero dicho importe tampoco puede haberse superado en el año civil anterior.<sup>379</sup> A partir del momento en que se supere dicho umbral, se comenzará a aplicar el principio de tributación en destino.<sup>380</sup>

Consideramos que desde el punto de vista de la neutralidad, esta cesión supone una merma, toda vez que podrá seguir existiendo una competencia fiscal para las pymes, controlar la deslocalización de este tipo de comercios hacia los países de baja tributación no es una tarea fácil para las administraciones tributarias.<sup>381</sup>

---

domicilio permanente o residencia habitual en un solo Estado miembro;”

<sup>378</sup> Ibid, Artículo 58.2.b) “los servicios sean prestados a personas que no sean sujetos pasivos y estén establecidas o tengan su domicilio permanente o su residencia habitual en un Estado miembro distinto del Estado miembro mencionado en la letra a); y”

<sup>379</sup> Íbid, Artículo 58.2.c) “el importe total, excluido el IVA, de los suministros mencionados en la letra b) en el curso del año civil corriente no supere los 10000 EUR, o el equivalente en moneda nacional, ni tampoco haya superado esa cantidad en el curso del año civil precedente”.

<sup>380</sup> Artículo 58.3. “Cuando, en el curso de un año civil, se haya superado el umbral al que se refiere el apartado 2, letra c), se aplicará el apartado 1 a partir de dicha fecha.”

<sup>381</sup> Véase: MACARRO OSUNA, J. M. “El nuevo régimen de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y servicios y la generalización del reformado sistema de ventanilla única: ¿un régimen definitivo para las operaciones intra-UE con consumidores? Revista española de Derecho Financiero (81) Enero – Marzo 2019. pp. 179-231. p:

## **2.- Devoluciones del IVA soportado**

El procedimiento de devoluciones es una de las tareas pendientes todavía, pues a pesar de que se han establecido sistemas que facilitan el procedimiento de devoluciones, no se ha ligado al sistema de la miniventanilla única.

Es cierto que para las devoluciones es necesario imponer unos requisitos y controles más estrictos, por cuanto es uno de los aspectos del IVA que se utilizan para el fraude. De cara a evitar la posibilidad de que se soliciten devoluciones indebidas no se hace de manera simultánea.

### ***V. En particular, su eficacia para reducir el fraude fiscal***

El fraude es un comportamiento muy arraigado en las sociedades, no existe ningún Estado que no vea afectado su sistema fiscal por este tipo de comportamiento de los obligados tributarios. El comercio electrónico no solo no es ajeno al fraude, sino que las nuevas tecnologías han dotado de herramientas a los defraudadores, y dado el contexto en el que se desarrolla, también ha internacionalizado el fraude.

La mundialización de la economía, los adelantos tecnológicos, la internacionalización del fraude y la consiguiente interdependencia de las administraciones tributarias de los EEMM ponen de manifiesto los límites de los planteamientos estrictamente nacionales y refuerzan la necesidad de actuación conjunta.<sup>382</sup>

---

211, “Un paso atrás en la imposición en destino: la aplicación del umbral de tributación en origen”.

<sup>382</sup> Véase COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Sobre las formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude

Al momento de abordar este problema nos encontramos con dos dificultades principales, por un lado, el concepto de fraude, pues este tiene matices entre los distintos EEMM. Lo anterior, sumado a que la información sobre los niveles de fraude serán siempre estimaciones, al tratarse precisamente de una actividad que busca quedar encubierta, nunca se podrá cuantificar con exactitud.

En este apartado pretendemos hacer una revisión acerca de cómo puede contribuir la aplicación del sistema de la miniventanilla única a la disminución del fraude en el IVA del comercio electrónico.

### **A. Concepto de fraude**<sup>383</sup>

El fraude muchas veces es equiparado con la economía sumergida, y si bien van de la mano, no se trata de términos sinónimos.<sup>384</sup> Uno de los pocos

---

fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países”. COM (2012) 351 final de 27 de junio de 2012, Bruselas. p. 3

<sup>383</sup> Para la RAE, el **fraude**: Del lat. *fraus, fraudis*. 1. m. Acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete. 2. m. Acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros. 3. m. Der. Delito que comete el encargado de vigilar la ejecución de contratos públicos, o de algunos privados, confabulándose con la representación de los intereses opuestos.

<sup>384</sup> ESTELLER-MORÉ, A. (2014). “Economía sumergida, fraude fiscal y amplitud de bases”. Institut d’Economía de Barcelona IEB - Universitat de Barcelona, Barcelona. p. 250: “En ocasiones se asimila el concepto de economía sumergida al de fraude fiscal y viceversa, cuando ambos –si bien tienden a solaparse- no son lo mismo. La mejor expresión que los representa es la de ‘grieta fiscal’ (en inglés tax gap). La Agencia Federal de la Administración Tributaria Norteamericana (en inglés Internal Revenue Service, en adelante IRS) define este concepto como la deuda que no es pagada a

conceptos de fraude en la documentación de la Unión Europea lo encontramos en la Resolución del Consejo de 6 de diciembre de 1994, “Sobre la protección jurídica de los intereses económicos de los Estados”. En dicha resolución, la Comisión propone que se establezca un instrumento jurídico de protección dentro del derecho penal, en el cual se debe incluir una definición de fraude.

Añade que dicha definición debe referirse a los “actos u omisiones intencionados, entre ellos y como mínimo, a las declaraciones inexactas y la ocultación de hechos, el incumplimiento de las obligaciones de notificación pública, que ocasionen un perjuicio al presupuesto de las Comunidades o a los presupuestos administrados por éstas o en nombre de éstas que supongan desvío, retención abusiva y aplicación indebida de fondos, por un lado y disminución abusiva de ingresos, por otro”.

La definición solicitada se dio a través un Acto del Consejo de junio de 1995, en este se relacionan aquellas conductas que serán constitutivas de fraude que afectan a los intereses financieros de las Comunidades Europeas, haciendo la

---

tiempo. Este concepto, por tanto nos da a entender que el gobierno –a través de la administración tributaria- debería poder recaudar más; y esto se puede producir según el IRS, a consecuencia de la existencia de bases no declaradas (esto es de la economía sumergida), de la infraestimación de la verdadera base o de la sobreestimación de bonificaciones fiscales o del hecho de no pagar durante el periodo voluntario. Por consiguiente el fraude fiscal también se puede producir a causa de la infradeclaración de bases o de la sobreestimación de bonificaciones fiscales”.

distinción entre las afectaciones en materia de gastos y en materia de ingresos:<sup>385</sup>

“(a) En materia de gastos, cualquier acción u omisión intencionada relativa: (-) a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la percepción o la retención indebida de fondos procedentes del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las Comunidades Europeas o por su cuenta; (-) al incumplimiento de una obligación expresa de comunicar una información, que tenga el mismo efecto; (-) al desvío de esos mismos fondos con otros fines distintos de aquellos para los que fueron concedidos en un principio.

(b) En materia de ingresos, cualquier acción u omisión intencionada relativa: (-) a la utilización o a la presentación de declaraciones o de documentos falsos, inexactos o incompletos, que tengan por efecto la disminución ilegal de los recursos del presupuesto general de las Comunidades Europeas o de los presupuestos administrados por las comunidades europeas o por su cuenta; (-) al incumplimiento de una obligación expresa de no comunicar una información, que tenga el mismo efecto; (-) al desvío de un derecho obtenido legalmente que tenga el mismo efecto”.

En la legislación tributaria encontramos la definición que proporciona la Comisión Europea, según la cual el fraude fiscal: “Es una forma de evasión de impuestos deliberada que, en general, es sancionable penalmente. El término incluye situaciones en las que se presentan deliberadamente declaraciones falsas o se entregan documentos falsos. En general, la evasión fiscal incluye

---

<sup>385</sup> Acto del Consejo de 26 de junio de 1995 por el cual se establece el Convenio relativo a la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas (95/C 316/03).

planes ilegales para ocultar o ignorar la obligación de tributar, es decir, el contribuyente paga menos impuestos de los que está legalmente obligado a pagar, ocultando renta o información a las autoridades tributarias”.<sup>386</sup>

Sin embargo, tal y como afirma FREEDMAN, a pesar de dichas definiciones en la UE nos encontramos con el inconveniente de las diferencias lingüísticas de los EEMM, las cuales han dificultado la tarea, porque el entendimiento del concepto depende del contexto, en función de la cultura jurídica de los países.<sup>387</sup>

---

<sup>386</sup> COMISIÓN EUROPEA, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Sobre las formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países” COM (2012) 351 final de 27 de junio”.

<sup>387</sup> Véase: FREEDMAN, J. (2011) “The anatomy of tax avoidance counteraction: Abuse of law in a tax context at Member State and European Union Level”. En R. DE LA FERIA, S. VOGENAUER, R. De la Feria, & S. Vogenauer (Edits.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?* (págs. 365-380). Oxford, Reino Unido: Hart Publishing. p. 365: “Los conceptos de abuso de derechos, abuso de la ley y anti-evasión en el campo de los impuestos difieren entre jurisdicciones e incluso dentro de las jurisdicciones, dependiendo de la cultura legal y el contexto particular. Los conceptos pueden variar incluso si se describen superficialmente en el mismo idioma; a veces el lenguaje es diferente pero los conceptos son similares. En el Reino Unido, la frase utilizada en esta área de la ley tributaria generalmente es "evasión", quizás "evasión agresiva" o "evasión inaceptable", en lugar de "abuso". En otras partes, encontramos una variedad de frases que suenan similares pero que son sutilmente diferentes, tales como: abuso de derecho por fraude de ley, abuso de derecho por simulación, acto de gestión anormal, fraude legislativo, simulación, y sus equivalentes en otros idiomas. Además las diferencias lingüísticas, hay variaciones importantes en el significado, de modo que, por ejemplo, la simulación en Francia es más amplia que la noción de simulación en el Reino Unido,

En lo que al comercio electrónico directo se refiere, el anonimato que permiten las negociaciones a través de la vía telemática hace que muchas de las transacciones realizadas por esta vía no sean declaradas. Puede suceder que los empresarios que actúan a través del comercio electrónico ni siquiera se encuentren dados de alta para cumplir con ninguna de las obligaciones inherentes a su condición. Tal y como afirma en este sentido LEANDRO en estos numerosos supuestos, el «modus» del fraude no es otro que el de la inactividad respecto de sus obligaciones para con el fisco[...].<sup>388</sup>

Por lo tanto, podemos concluir que el fraude fiscal está constituido por aquellas conductas contrarias a la ley que buscan evitar o disminuir el pago de los tributos debidos.<sup>389</sup> Pero también, deberíamos incluir aquellas en las que se

---

a su vez, la noción de simulación en los Estados Unidos también es más extensa que la del Reino Unido, aunque la palabra utilizada es exactamente la misma".

<sup>388</sup> LEANDRO SERRANO, M. (2014). Radiografía actual del fraude fiscal en España. In L. MALVAREZ PASCUAL, & S. RAMIREZ GÓMEZ, *Fiscalidad en tiempos de crisis*. (pp. 415-422). Navarra, España: Aranzadi. "En estos numerosos supuestos, el «modus» del fraude no es otro que el de la inactividad respecto de sus obligaciones para con el fisco, aliada con la inactividad de la Administración en cuanto a censar a aquellos contribuyentes que, por no ejercer sus actividades en establecimientos fijos o abiertos al público, supone un alto coste incorporarlos a los registros y matriculas fiscales. De ahí, que el común denominador en la conducta de todos ellos no es otro que el de no acumular en sus relaciones mercantiles ninguna magnitud de operaciones que pueda ser detectada por los filtros electrónicos de la Administración".

<sup>389</sup> FERRÉ OLIVÉ, J. C. (2015). El bien protegido en los delitos tributarios. *Revista Penal La Ley* (33), (pp. 91-107). Para este autor "a través del fraude tributario no se generan ganancias o bienes, simplemente se produce un ahorro entre sus propios bienes, bienes lícitos, por cierto, al incumplir obligaciones tributarias. La Hacienda Pública no ha incorporado esos bienes a su patrimonio, simplemente tiene una expectativa de cobro, un derecho de crédito ex lege".

busca obtener beneficios o devoluciones a los cuales no se tiene derecho, como sucede con el fraude carrusel. Consideramos además, que no solo se deben considerar las situaciones deliberadas, sino que atendiendo al deber de cuidado de todo empresario, y al conocimiento mínimo, aquellas situaciones culposas también deben ser consideradas como fraude fiscal.

## **B. Mediciones del fraude fiscal**

El fraude fiscal no solo genera pérdidas presupuestarias, sino que además es contrario al principio de justicia fiscal y afecta el mercado interior al generar distorsiones en la competencia.<sup>390</sup>

Los defraudadores actúan de una manera oculta, por lo tanto, las mediciones del nivel de fraude son muy difíciles y los resultados siempre serán estimaciones. Una de las fórmulas utilizadas para determinar el nivel de fraude en un Estado es la denominada brecha o grieta fiscal (gap en inglés). La brecha fiscal consiste en la diferencia entre la obligación fiscal estimada y los ingresos por los impuestos efectivamente recaudados, a nivel general la brecha recibe muchas críticas porque no solamente incluye los conceptos no recaudados por impuestos sino también por la seguridad social.

Concretamente en el impuesto sobre el valor añadido, la estimación se realiza mediante la diferencia del IVA como obligación fiscal estimada y el IVA efectivamente recaudado. Esta estimación es muy imprecisa, porque en ella no se calculan de manera separada las operaciones sujetas a tipos reducidos, los impuestos no ingresados por la quiebra de los sujetos pasivos, los impuestos

---

<sup>390</sup> Reglamento UE 904/ 2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

ingresados con retraso y los impuestos no recaudados por otros motivos, que no necesariamente obedecen a una actuación deliberada de los obligados tributarios.

El propio Tribunal de Cuentas de la Unión Europea reconoce que la brecha no constituye una estimación fiable del fraude del IVA intracomunitario, porque aparte de incluir tanto el fraude interno como el transfronterizo, también comprende otras pérdidas de ingresos como las debidas a la elusión fiscal legal, a la insolvencia de los operadores y a las prácticas de las administraciones de tolerar aplazamientos en el pago de impuestos a empresas en dificultades.<sup>391</sup>

Si bien parece estar aceptada que la medida de la brecha fiscal debe seguir el concepto creado por el FMI, denominado C-Efficiency, criterio adoptado por la UE y por la OCDE, a la hora de calcular la brecha de sus países miembros, no está del todo claro cuales deben ser los conceptos que deben incluirse. En algunas mediciones se incluye únicamente el consumo de los hogares, mientras que en otros casos se incluyen, además, el consumo de las ONG y el consumo de las instituciones públicas.<sup>392</sup>

---

<sup>391</sup> TRIBUNAL DE CUENTAS EUROPEO (2015). Informe especial N° 24. “La lucha contra el fraude y el IVA intracomunitario: es necesario una acción más enérgica”. p. 20.

<sup>392</sup> BARONE, L., BELKINDAS, M. V., BETTENDORF, L., BIRD , BONCH-OSMOLOVSKIY, M., & SMART, M., (2013) ”Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member State. CASE - Center for Social and Economic Research. Varsovia : CASE- Center for Social Economic Research on behalf of CASE Network. p. 24: “Finalmente, incluso si cuentas nacionales son aceptadas, el índice de Eficiencia C puede calcularse utilizando criterios diversos, dependiendo de la naturaleza precisa de la base de consumo elegida: por ejemplo, Alm y El-Ganainy (2013) usan el gasto

## 1.- Nivel de fraude en la Unión Europea

El informe publicado en enero de 2016 por el Tribunal de Cuentas de la Unión Europea, dice que medir en nivel de fraude en la Unión es una tarea compleja dado que no existen unos métodos uniformes de medición, además, muchos de los países guardan dicha información como reservada.

De acuerdo con los estudios recientes, los cálculos sobre el tamaño de la economía sumergida en la UE son de casi una quinta parte del PIB.<sup>393</sup> Sin embargo, el nivel de fraude varía significativamente entre los diferentes EEMM. Siendo muy inferior en los países del norte frente a los países del sur.<sup>394</sup>

---

de consumo de los hogares (como lo hacen Borselli, Chiri y Romagnano 2012), mientras que, el presente informe, utiliza una concepción más amplia del consumo final, la cual además del consumo de los hogares, también incluye el de la Administración Pública y el de las organizaciones sin fines de lucro. Concepción de consumo final que también ha sido utilizada por OCDE (2012) y Keen (2013)”. Traducción propia. Documento disponible en: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap.pdf)

<sup>393</sup> Véase estos datos en COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Sobre las formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países”. COM (2012) 351 final de 27 de junio de 2012, Bruselas.

<sup>394</sup> El nivel de fraude dentro de la UE varía en cada uno de los Estados, de acuerdo con MAULEON, I. (2014) “Cifras de economía sumergida”. Institut d’Economia de Barcelona IEB - Universitat de Barcelona, Barcelona. Las cifras de España están en línea con los países del sur de Europa, [...] pero es mucho mayor que el de los países del norte. (En el entorno del 10% – 15%, dependiendo del país, año y autor).

En el año 2011 la Comisión Europea informó que se estimaba que un 12% del IVA no se recaudaba.<sup>395</sup> Para el año 2013 se estimó que la brecha del IVA fue de casi 170 billones de euros, lo cual supone una pérdida equivalente al 15,2% de impuesto.<sup>396</sup>

El fraude por las operaciones internacionales estimado individualmente fue responsable de una pérdida aproximada de 50 billones de euros por año.<sup>397</sup> Según EUROPOL entre 40.000 y 60.000 millones de euros de pérdidas de ingresos por IVA en la Unión Europea están causados por grupos de delincuencia organizada, de los cuales, el 2% de dichos grupos están detrás del 80% del fraude intracomunitario del operador desaparecido.<sup>398</sup>

---

<sup>395</sup> COMISIÓN EUROPEA, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, y al Comité Económico y Social Europeo, sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, robusto y eficaz adaptado al mercado único”. COM (2011) 851 final, 6 de diciembre de 2011.

<sup>396</sup> COMISIÓN EUROPEA, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir”. COM (2016) 148 Final, 7 de abril de 2016. Véase: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/action-plan-vat\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/action-plan-vat_en) (última visita septiembre de 2017)

<sup>397</sup> COMISIÓN EUROPEA, “Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de los mecanismos de fraude en el IVA”. COM (2004) 260 de 16 de abril, se indica que “el fraude fiscal **transfronterizo** cuesta a las arcas de los Estados miembros alrededor de 60.000 millones de euros, cifra que supone el **10%** de los ingresos totales por IVA.

<sup>398</sup> Es posible observar que el margen de error es muy alto. Por lo tanto, se evidencian las dificultades a las que se enfrentan las autoridades de la UE a la hora de determinar el fraude fiscal.

Las cifras de la brecha del IVA en la UE disminuyeron a 147.000 millones de euros en el ejercicio 2016, de acuerdo con el informe presentado por la Comisión europea en septiembre de 2018.<sup>399</sup> Dentro de los argumentos ofrecidos por dicha entidad para la mejora en la recaudación del IVA se encuentran la entrada en vigor de los regímenes especiales y fundamentalmente la mayor inversión en tecnología que se ha realizado en los Estados, situación que desalienta a los defraudadores.

## 2.- Nivel de fraude en España

De acuerdo con las cifras presentadas por MAULEON, se calcula que para el año 2012 lo no recaudado del IVA por la **economía sumergida** corresponde a un 20% del total recaudado, lo que equivaldría a 67.000 millones de euros y al 6,5 del PIB, para este cálculo excluye la seguridad social y se refiere únicamente a las cuentas del Estado.<sup>400</sup>

De acuerdo con el informe presentado por CASE (2016), la brecha fiscal en España se redujo un 3% en el año 2014.<sup>401</sup> Se estima que la reducción de la brecha se produjo como consecuencia del crecimiento de la economía, de la ampliación de la base fiscal. Asimismo, con la mejora de las inspecciones tributarias.

---

<sup>399</sup> TAXUD/2015/CC/131. 11 de septiembre de 2018. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018. Final Report.

<sup>400</sup> MAULEON, I. (2014) “Cifras de economía ...”, Op. Cit., p. 58.

<sup>401</sup> PONIATOWSKI, G., BONCH-OSMOLOVSKIY, M., BELKINDAS, M. (2016) “Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report (September 19, 2016)”. CASE Research Paper No. 483.

### C. Herramientas para combatir el fraude fiscal

Combatir el fraude y toda actividad ilegal que afecte a los intereses financieros de la Unión y a los intereses financieros de los propios Estados es una de las obligaciones de estos últimos. Para ello deben adoptar medidas con efecto disuasorio, deben ofrecer una protección eficaz, asimismo, deben establecerse mejoras en la cooperación administrativa.<sup>402</sup>

Las circunstancias que llevan a un obligado tributario a defraudar a la hacienda pública son variadas, en dicha decisión influyen distintos aspectos. Por un lado, desde un punto de vista del sujeto, influyen rasgos tanto de la personalidad como de la moralidad tributaria de cada persona. Por otro lado, factores como la eficiencia del Estado son muy relevantes, así como también los índices de corrupción, entre otros. Por tanto, las medidas de prevención

---

<sup>402</sup> Véase artículo 325 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE de 25 de marzo de 1957, ratificado por Instrumento de 13 de diciembre de 2007). Antigo artículo 280 TCE. En el mencionado artículo se establece también (numeral 4) que “El Parlamento Europeo y el Consejo, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario y previa consulta al Tribunal de Cuentas, adoptarán las medidas necesarias en los ámbitos de la prevención y lucha contra el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión con miras a ofrecer una protección eficaz y equivalente en los estados miembros y en las instituciones, órganos y organismos de la Unión”. (numeral 5) “La Comisión, en cooperación con los Estados miembros, presentará anualmente al Parlamento Europeo y al Consejo un informe sobre las medidas adoptadas para la aplicación del presente artículo”.

La cooperación administrativa además protege los derechos de los obligados tributarios, en este sentido véase BALLARÍN ESPUÑA, M, BASSAS PEREZ, I, CASTILLO SOLSONA, M, MARCO PEÑAS, E, VEGA GARCÍA A. “Cooperació interadministrativa per millorar la gestió dels tributs i de les multes locals a Catalunya.” Barcelona: Escola d’Administració Pública de Catalunya; 2013. p. 88.

del fraude se deben realizar tomando en consideración todas y cada de estas motivaciones.

RUIZ DE ZUAZU (2016)<sup>403</sup> nos presenta un esquema realizado por la Administración Tributaria Alemana, según el cual para que se produzca el fraude fiscal confluyen cuatro factores principalmente: baja moral tributaria, altos costes de cumplimiento, escasa capacidad para detectar y perseguir a los defraudadores y la insuficiencia de ingresos tributarios.

Coincidimos con la autora en que estos cuatro indicadores suponen un buen resumen de los factores que influyen directamente en el nivel de fraude fiscal de un país, los cuales ponen de manifiesto el carácter diverso de las motivaciones para defraudar.

Comenzando por el primer elemento, la baja moral tributaria, en la medida en que se trata de un factor psicológico, podríamos afirmar que el régimen de especial de la mini ventanilla única, contribuye poco para mejorar este aspecto. Sin embargo, según CAMPOS & LOPEZ, “los ciudadanos reconocen que el fraude fiscal es muy elevado, pero a la vez admiten que no son muy conscientes acerca de cuales son sus obligaciones y responsabilidades fiscales”.<sup>404</sup> En este punto, podríamos decir que sí hay una contribución, toda vez que, tanto por

---

<sup>403</sup> RUIZ DE ZUAZU, M. G. (2016). La educación fiscal como herramienta de prevención del fraude fiscal. *Presupuesto y gasto público* (82), (pp. 9-22). p. 11.

<sup>404</sup> CAMPOS APARICIO, C., & LÓPEZ PEREZ, A. (2013). "Educación Tributaria y lucha contra el fraude". En: GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. *Encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (2.a ed.) “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” (1.a parte) fraude fiscal: Dimensión nacional. *Instituto de Estudios Fiscales. Doc.* 16/2013. (pp. 119-130). p. 123.

parte de las instituciones europeas como de las administraciones tributarias internas, se han realizado estrategias de comunicación tendientes a la difusión de las obligaciones para los pequeños proveedores de SPPVE.

Además, las administraciones tributarias y la propia Comisión Europea disponen de medios de comunicación y redes sociales que les permiten llegar a un gran número de personas para realizar labores de sensibilización acerca de la importancia de pagar los impuestos. Estas campañas de comunicación deben estar dirigidas a aumentar la moral tributaria tanto de los contribuyentes como de las instituciones del Estado.

De todas maneras, resulta imprescindible entender que un proceso de reeducación moral es un proyecto a largo plazo, CAMPOS & LÓPEZ, proponen un cambio de conciencia social y en las actitudes fiscales de los contribuyentes desde su más tierna infancia mediante una educación fiscal en valores desde la escuela.<sup>405</sup>

Pasando ya a los factores técnico-administrativos del esquema, desde nuestro punto de vista, entendemos que en ellos sí que se presenta una contribución importante por parte de ambos regímenes, tanto del régimen de la Unión y el régimen exterior a la Unión de cara a la disminución del fraude.

---

<sup>405</sup> CAMPOS APARICIO, C., & LÓPEZ PEREZ, A. (2013). Educación tributaria y lucha contra el fraude., Op. Cit., p. 123: “Los datos hablan por si solos y de ellos pueden extraerse conclusiones muy reveladoras: los ciudadanos reconocen que el fraude fiscal es muy elevado y no son muy conscientes de sus obligaciones y responsabilidades fiscales. Ello nos conduce a la necesidad de generar un cambio en la actual conciencia social, capaz de motivar a la población española. [...] La conclusión que extraemos de los resultados anteriores es que las actualizaciones de servicios de la Agencia Tributaria son efectivas en parte, pero del todo insuficientes.

Por un lado, uno de los cuatro factores que incrementan el fraude son los altos costes de cumplimiento, los cuales pueden darse por diversos motivos, por un lado, por la complejidad de la normativa, por otro lado, por los trámites administrativos necesarios para gestionar las obligaciones derivadas del impuesto. A lo largo de este trabajo de investigación hemos analizado las principales simplificaciones aportadas por los regímenes especiales.

Las mencionadas simplificaciones ya han conseguido una disminución de un 90% de los costes asumidos por los proveedores de SPPVE. Cifras que deben disminuir un poco más con las nuevas medidas adoptadas a partir del 1 de enero de 2019. Estas modificaciones son principalmente dos. La primera de ellas consiste en que las normas de facturación aplicables a todos los servicios declarados a través de la MVU serán las normas vigentes en el EMI.

La segunda, es el establecimiento de un umbral para los proveedores que no alcancen ventas por 10.000€. Hasta alcanzar dicho umbral, los proveedores de SPPVE aplicarán el principio de tributación en origen. Sin embargo, tal y como se ampliará más adelante, según la línea defendida a lo largo de este trabajo, consideramos que dicho umbral no es conveniente, entre otras porque no estamos tan seguros acerca de las posibilidades de fraude que puedan abrirse.

Si bien se trata de una cifra baja, en atención a lo cual, el umbral se aplicaría solamente a pequeños emprendedores, o a aquellos que apenas comienzan con el comercio electrónico, no deja de preocuparnos que empresas de mayor tamaño se aprovechen de esta medida para diseminar su actividad a través de varias sociedades localizadas en los EM de más baja tributación, porque tal y como afirma ESTEVE PARDO “A este respecto, es conveniente recordar que la mera existencia de los grupos de empresas multinacionales radica, precisamente, en su mayor eficiencia económica, por lo que puede ser difícil

de rebatir que su operativa carece de motivos empresariales razonables”.<sup>406</sup> Esto vuelve a abrir la puerta a la picaresca en empresas que fácilmente pueden deslocalizar su actividad. Situación que precisamente hizo que se adoptara la aplicación del principio de tributación en destino a todos los SPPVE desde el 1 de enero de 2015.

Siguiendo con los factores que incrementan el fraude, la escasa capacidad para detectar y perseguir a los defraudadores es el tercero de los indicados por la administración fiscal alemana. En este aspecto, consideramos que la instauración de los regímenes especiales y la dotación tecnológica en la cual han invertido los Estados para poder configurar el sistema de la ventanilla única han contribuido significativamente a la mejora de los índices de fraude, por los motivos que exponemos a continuación.

Por un lado, encontramos que la mayoría de los pagos de los SPPVE se realizan de manera electrónica, por tanto, que queda rastro de los pagos, los cuales permiten hacer seguimiento a menos que se trate de entramados sofisticados.<sup>407</sup> En la medida en que el fraude fiscal va de la mano con la

---

<sup>406</sup> ESTEVE PARDO, M. L. (2017). “Intangibles y precios de transferencia. Las nuevas directrices de la OCDE y sus aspectos más cuestionables”, en MORENO GONZÁLEZ, S. (dir) “Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital”. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 363-390.

<sup>407</sup> Véase artículo 7 Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Mediante dicho artículo se introdujo en España la limitación de pagos en efectivo. Solo pueden ser pagadas en efectivo aquellas transacciones cuyo valor sea igual o inferior a 2.500€ cuando esté involucrado un empresario o profesional en las transacciones entre particulares el límite se incrementa a 10.000€. Esta medida está justificada, de acuerdo con la exposición de motivos de la misma norma, en que “la utilización de medios de

economía sumergida, todas las acciones tendientes a erradicar esta última ayudarán a mejorar los índices de cumplimiento de las obligaciones fiscales. Cada vez más se busca la reducción las transacciones realizadas con dinero en efectivo.<sup>408</sup> Esta medida no solo pretende combatir el fraude fiscal, sino también luchar contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo.<sup>409</sup>

---

pago en efectivo en operaciones económicas facilita notablemente los comportamientos defraudatorios, en sus distintas manifestaciones. Favorece la opacidad de las operaciones y actividades y su ocultación a la administración. [...] La utilización del efectivo y su relación con el fraude constituye también una preocupación generalizada en países de nuestro entorno, donde ya se han adoptado limitaciones al uso de efectivo para determinadas operaciones económicas”.

<sup>408</sup> BANCO CENTRAL EUROPEO. Nota de prensa publicada el 4 de mayo de 2016. El Banco Central Europeo, después de muchas discusiones con argumentos a favor y en contra, el 4 de mayo de 2016 adoptó la decisión de no emitir billetes de 500€ a partir del año 2018 Documento disponible en: <https://www.ecb.europa.eu/press/pr/date/2016/html/pr160504.en.html>

<sup>409</sup> BANCO CENTRAL EUROPEO, (2012). Cirtual Currency Schemes. Frankfort. p. 25: Sin embargo, pueden ocurrir problemas prácticamente idénticos al usar dinero en efectivo, por lo tanto, el Bitcoin puede considerarse como otra variedad de efectivo, es decir, efectivo digital. El efectivo también puede usarse para el tráfico de drogas y el lavado de dinero; el efectivo también puede ser robado, no de una billetera digital, sino de una física; y el efectivo también se puede usar para evadir impuestos. La pregunta no está relacionada tanto con el formato del dinero como tal (físico o digital), sino más bien con el uso que las personas hacen de él. Sin embargo, el uso del dinero digital en sí mismo complica las investigaciones y la aplicación de la ley, por lo que puede ser necesario establecer requisitos especiales. Por lo tanto, la dimensión real de todas estas controversias todavía debe analizarse más a fondo”.

Por otro lado, el régimen de la mini ventanilla única ha supuesto para las administraciones tributarias un hecho novedoso, el cual consiste en que actúan como recaudadores de otros Estados. Para lo cual fue necesario modificar la regulación de los sistemas de intercambio de información, de tal manera que se pudieran incluir las obligaciones derivadas del sistema de gestión de la mini ventanilla única, estos se encuentran regulados en el Reglamento (UE) 904/2010.<sup>410</sup>

Sin hacer directamente referencia a los SPPVE, dentro del intercambio de información que debe ser transmitida sin necesidad de solicitud previa por parte del Estado interesado, se ha incluido “aquella información que pueda ser útil en los supuestos en los cuales la imposición deba tener lugar en el Estado miembro de destino y la información facilitada por el Estado miembro de origen sea necesaria para la eficacia del sistema de control del Estado miembro de destino”. Esta norma será, por tanto, de aplicación a los servicios prestados por vía electrónica, ya que siempre es de aplicación el principio de tributación en destino.<sup>411</sup>

El Reglamento estableció que: “a partir del 1 de enero de 2015 la autoridad competente de cada EM deberá proceder, en particular, a un intercambio automático de información que permita a cada Estado miembro de consumo determinar si los sujetos pasivos no establecidos en su territorio declaran y pagan correctamente el IVA devengado por los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, y servicios electrónicos tanto si los sujetos pasivos aplican el régimen especial establecido en el título

---

<sup>410</sup> Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>411</sup> Artículo 13 del reglamento 904/2010.

XII, capítulo 6, sección 3, de la Directiva 2006/112/CE, como si no lo hacen. El Estado miembro de establecimiento informará al Estado miembro de consumo de las posibles discrepancias de las que tenga conocimiento”.<sup>412</sup>

“Las autoridades competentes de cada EM velarán por que a [...] las personas que siendo sujetos pasivos no establecidos, prestan servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, y servicios electrónicos, en concreto aquellos enumerados en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, se les permita obtener, a efectos de este tipo de operaciones, confirmación por vía electrónica de la validez del número de identificación a efectos del IVA de una persona determinada, así como el nombre y dirección correspondientes”.<sup>413</sup>

Asimismo, se establece que los Estados de identificación deberán transmitir a los demás Estados la información correspondiente al inicio de las actividades presentada por un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad que preste servicios por vía electrónica. El Estado de identificación debe poner a disposición dicha información, en un plazo máximo de diez días a partir de la finalización del mes en que se haya efectuado el alta.<sup>414</sup>

---

<sup>412</sup> Ibid. Artículo 14.2

<sup>413</sup> Ibid, Artículo 31

<sup>414</sup> Artículo 44 del Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Véase asimismo LEANDRO SERRANO, M. (2014) “Radiografía actual del fraude fiscal en España”. En L. MALVAREZ PASCUAL, & S. RAMIREZ GÓMEZ , *Fiscalidad en tiempos de crisis* (pp. 415-422). Navarra, España: Aranzadi.

Además, las declaraciones de IVA presentadas por los sujetos pasivos que se hayan acogido al régimen especial serán notificados a cada uno de los Estados miembro de consumo en un plazo máximo de diez días desde la finalización del mes en que se ha recibido la declaración.<sup>415</sup>

A pesar de que existe la regulación para la cooperación, y que se ha evidenciado que los intercambios de información constituyen el instrumento más eficaz para combatir el fraude, ya que las respuestas pueden utilizarse como pruebas ante un Tribunal, no se ha conseguido una aplicación correcta por parte de las administraciones tributarias. De acuerdo con el informe del Tribunal de Cuentas Europeo la puntualidad de las respuestas es insuficiente, toda vez que el 41% de las solicitudes de información se respondieron tarde. (6 de los Estados respondieron tarde el 50% de las consultas).<sup>416</sup>

Esto evidencia la falta de voluntad política, es necesario un compromiso real de los Estados. Esta cooperación se debe potenciar a nivel global, no solo con de los Estados de la Unión Europea, como ya sucede con información relativa a otros impuestos.<sup>417</sup> Las autoridades tributarias tienen que ser conscientes de la necesidad de actuar de manera eficiente.

---

<sup>415</sup> Artículo 45 del Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>416</sup> Tribunal de Cuentas Europeo. Informe Especial n° 24/2015: La lucha contra el fraude del IVA intracomunitario: es necesaria una acción más enérgica.

<sup>417</sup> Véase COMISIÓN EUROPEA, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Sobre las formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países”. COM (2012) 351 final de 27 de junio de 2012, Bruselas. Documento disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0351:FIN:ES:PDF>

Cabria esperar que con la aplicación general del principio de tributación en destino desde el año 2015 y con las modificaciones realizadas para lograr extender la ventanilla única a otros hechos imposables, las administraciones tributarias de la UE están más involucradas en la cooperación para el intercambio de información. Esto, porque cada vez habrá más impuestos recaudados por administraciones tributarias foráneas.

Desde nuestro punto de vista la cooperación se debe ampliar a otros ámbitos como las inspecciones. Al respecto, MORENO VALERO sostiene que: “Lo que se pretende con la asistencia mutua de los Estados es crear un efecto preventivo para que el contribuyente tenga la impresión de que una de las labores de investigación y control puede tener lugar en cualquier parte, que no existen zonas libres de inspección y que la información, incluso la referente a transacciones internacionales, puede estar disponible permanentemente para la administración tributaria que le corresponda”.<sup>418</sup>

Sin embargo, estos procesos de inspección deben ser planeados de manera que resulten efectivos, buscando que para los contribuyentes no salga a cuenta asumir el riesgo de una inspección. Según ALM, “la selección estratégica de procesos de inspección (sobre todo con reglas de selección) es mucho más

---

La experiencia de la Directiva sobre el ahorro (2010/24/CE) demuestra los beneficios de esa cooperación. Cada año se envía una media de 4 millones de ficheros de países de origen a países de residencia, lo que representa una media de 20 000 millones de euros en rendimientos del ahorro.

<sup>418</sup> MORENO VALERO, P. A. (2011). El fraude en el IVA y sus desencadenantes. *Crónica Tributaria* (139), (pp.165-178). p. 177.

efectiva que la selección aleatoria para que funcionen bien las inspecciones estratégicas”.<sup>419</sup>

Además, las administraciones cuentan cada vez más con mejores instrumentos de control para la detección de las operaciones sospechosas. La implantación de la miniventanilla única obligó a hacer cuantiosas inversiones en sistemas informáticos. Para LEANDRO SERRANO, si una administración está dotada de las herramientas adecuadas y no actúa, se trata de una actuación imputable a dicha administración.<sup>420</sup>

---

<sup>419</sup> ALM, J. (2013). “Comprender y combatir la evasión fiscal”. En “Informe IEB sobre federalismo fiscal y finanzas públicas”. Institut d'Economia de Barcelona IEB. Universitat de Barcelona, Barcelona. (pp. 60-64). p. 60.

<sup>420</sup> LEANDRO SERRANO, M. (2014). Radiografía actual del fraude fiscal en España. En L. MALVAREZ PASCUAL, & S. RAMIREZ GÓMEZ , Fiscalidad en tiempos de crisis (pp. 415-422). Navarra, España: Aranzadi. “Si en la actualidad la acción comprobadora e investigadora no se despliega, de una forma inmediata, por parte de la administración, cuando un contribuyente incumple su obligación formal de declarar, es directamente imputable a aquella, por no dotarse de herramientas informáticas que hacen posibles el control guiado de los procedimientos, dejando así obsoleta la premisa que orienta al defraudador: si de todos los millones de contribuyentes que somos la Administración apenas comprueba a 500 mil al año, la probabilidad de que tarde tiempo en descubrirme es muy alta. La electrónica aplicada a la gestión fiscal, siempre que el software sea el adecuado, hace que tenga una importancia relativa la relación entre los contribuyentes objeto de comprobación y el número total de contribuyentes de un país, sino que la importancia radica en la atinada selección en cuanto a que esos contribuyentes a comprobar se correspondan con los defraudadores, donde la economía de escala permite que sea igual que tengan que seleccionar de un colectivo de 10 millones de contribuyentes, de 50 o 100 millones justificando el resultado la inversión del tiempo y de medios que empeña en ello la Hacienda Pública”.

En materia de inspección, las medidas adoptadas corresponden a cada uno de los EEMM en virtud del principio de autonomía procesal, como queda de manifiesto en la sentencia del caso Surgicare.<sup>421</sup> A pesar de lo anterior, sería necesario establecer unas herramientas comunes que permitan mejorar la buena gobernanza fiscal.<sup>422</sup>

Otro de los aspectos positivos es la extensión de la responsabilidad del IVA a los intermediarios, como sucede con grandes plataformas que venden en

---

<sup>421</sup> Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 12 de febrero de 2015. Surgicare - Unidades de Saúde SA contra Fazenda Pública. Correspondiente al Asunto C-662/13. “Al no existir normativa de la Unión en la materia, la ejecución de las medidas de lucha contra el fraude del IVA se enmarca en los ordenamientos jurídicos internos, en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros. A este respecto, se deriva de una reiterada jurisprudencia del TJUE que corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, en particular, designar a las autoridades competentes para luchar contra el fraude del IVA y configurar la regulación de los procedimientos de salvaguardia de los derechos que confiere a los justiciables el Derecho de la Unión, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la que rige situaciones semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni haga imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véanse, a este respecto, las sentencias Marks & Spencer , C-62/00, EU:C:2002:435, apartado 34; Fallimento Olimpiclub , C-2/08, EU:C:2009:506, apartado 24; Alstom Power Hydro , C-472/08, EU:C:2010:32, apartado 17, y ADV Allround , C-218/10, EU:C:2012:35, apartado 35)”

<sup>422</sup> ROSEMBUJ, T. (2012). “Principios globales de fiscalidad internacional”. Barcelona, Cataluña, España: El Fisco. p. 63: “La buena gobernanza fiscal significa acuerdos de cooperación fiscal internacional y principios comunes. No se trata solo de combatir el fraude y la evasión fiscal transfronteriza, sino, también, la lucha contra el blanqueo de capitales, corrupción y la financiación del terrorismo”.

nombre de otros, por ejemplo Amazon, eBay, entre otras.<sup>423</sup> Al volver responsables solidarios a más partes involucradas en una determinada transacción, no solo será seguramente más fácil para las administraciones tributarias poder recaudar los dineros debidos, sino que además, las partes que muchas veces se ven involucradas en operaciones fraudulentas sin saberlo, se curarán de tener una mayor diligencia a la hora de celebrar contratos con desconocidos, disminuyendo de esta manera el fraude.

No podemos desconocer que las características de los SPPVE propician la evasión fiscal, por esto es fundamental que además de generar una cultura tributaria, tanto para los proveedores como para los mismos clientes, es absolutamente fundamental y relevante que las administraciones tributarias faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

No es que el comercio electrónico por sí mismo genere una mayor intención de defraudar, sino que les estamos entregando a los defraudadores unas herramientas de las cuales antes no disponían. Además, esto ha generado la “internacionalización del fraude” lo que exige una actuación conjunta de los Estados.

Para la actuación conjunta de los Estados se deben superar los problemas de cooperación y coordinación, estableciendo los medios y plazos de comunicación eficientes para que realmente se pueda atacar el fraude. Asimismo, es necesario verificar las legislaciones internas de protección de los ciudadanos, como pueden ser las normas de protección de datos de carácter personal para no cometer irregularidades.

---

<sup>423</sup> Las plataformas son una herramienta para conectar a todo tipo de empresas y profesionales independientes con sus clientes potenciales. En este sentido, véase a URQUIZU CAVALLÉ A. (2019) “El modelo de negocios basado en compartir bienes y/o servicios: marcos jurídicos y tributación (II)”. *Quincena Fiscal* (11). pp. 95-120.



## EPÍLOGO

En el presente trabajo hemos hecho un estudio acerca de la aplicación del principio de tributación en destino al hecho imponible SPPVE, lo cual nos ha obligado a abordar dos aspectos importantes: por un lado, el comercio electrónico; y por el otro, los principios de territorialidad del IVA. Para ambos objetos de estudio, habrá modificaciones normativas importantes en un corto y mediano plazo.

Dada la magnitud de dichas modificaciones, en este epílogo queremos mostrar, por un lado, los desafíos para el fortalecimiento del mercado único digital como clave para la UE. Por el otro, la andadura, la cual ya ha comenzado, hacia la aplicación generalizada del principio de tributación en destino.

### *1. Retos pendientes del mercado único digital*

El mercado único europeo tiene 500 millones de clientes potenciales, circunstancia positiva para los empresarios de la región. Sin embargo, actualmente existen barreras a las cuales se enfrentan fundamentalmente las pequeñas y medianas empresas. De acuerdo con los datos de la Comisión Europea, solo el 7% de las pymes europeas venden bienes o servicios a destinatarios localizados en otros Estados.<sup>424</sup>

El fortalecimiento del mercado único pasa necesariamente por la protección de las pymes, las cuales, según datos de la Comisión Europea, emplean el 67% de los trabajadores del sector privado en la UE, y además, han supuesto la

---

<sup>424</sup> [https://ec.europa.eu/commission/priorities/digital-single-market\\_es](https://ec.europa.eu/commission/priorities/digital-single-market_es)

creación del 85% neto de los puestos de trabajo entre los años 2002 y 2010.<sup>425</sup> Por este motivo, se han desarrollado una serie de principios, que parten de la necesidad de lo que se ha denominado pensar primero en pequeña escala, entre los cuales, nos interesa resaltar dos: el de la disminución de la carga normativa y el de acceso a los mercados e internacionalización.

Desde hace unos años se han trazado cuatro líneas principales de acción para aumentar el potencial del comercio electrónico. En el presente apartado analizaremos de manera sucinta tres de ellas, las cuales son: las mejoras en seguridad y reducción de costes de los sistemas de pago, la limitación del geoblocking, y por último la armonización de la protección a los consumidores. La cuarta línea es la modificación del IVA, que se tratarán más detenidamente en el segundo apartado.

### **A. Servicios de pago**

En primer lugar haremos referencia a la tendencia a mejorar los servicios de pago en el mercado interior. Para lograr dicho objetivo ya se han hecho modificaciones, como la promulgación de la Directiva (UE) 2015/2366 sobre los servicios de pago en el mercado interior.

Esta estableció principalmente medidas de seguridad e información para los usuarios de los sistemas de pago, con el objetivo de que estos sean eficaces,

---

<sup>425</sup> COMISIÓN EUROPEA, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Normativa inteligente: Responder a las necesidades de las pequeñas y medianas empresa”. COM(2013) 122 final de 7 de marzo.

cómodos y seguros. Justamente esta última característica es una de las principales preocupaciones de los usuarios cuando se trata de realizar pagos por Internet. Por lo tanto, esta constituye una medida imprescindible para generar confianza. Asimismo, se fijaron unas limitaciones a las cantidades que los proveedores pueden cobrar a sus clientes por estos servicios, puesto que dichos importes desincentivan la utilización de los medios de pago por Internet y la realización de transacciones en otros EM.

## **B. Control del geoblocking**

Otra de las líneas de actuación para el fortalecimiento del comercio electrónico y por tanto del mercado único digital, se trata de eliminar los bloqueos basados en la geolocalización, también conocido como geoblocking. Estos bloqueos consisten fundamentalmente en que los proveedores de bienes o servicios establecen restricciones a los consumidores basados fundamentalmente en el país de residencia. De esta manera, se impide el acceso a las páginas Web desde otros Estados, no se permite finalizar los procesos de compra on-line desde otros Estados, denegando la posibilidad de pago con tarjetas emitidas por bancos de otros Estados, negándose a enviar a otros países o estableciendo precios diferenciados en función del Estado desde el cual se adquieren dichos bienes o servicios (precio intrínseco, no se tienen en cuenta gastos de transporte).

La regulación del geoblocking se produjo mediante el reglamento (UE) 2018/302.<sup>426</sup> El mismo fijó que a partir del 3 de diciembre de 2018, solamente

---

<sup>426</sup> REGLAMENTO (UE) 2018/302 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 28 de febrero de 2018 sobre medidas destinadas a impedir el bloqueo geográfico injustificado y otras formas de discriminación por razón de la nacionalidad,

se podrán realizar bloqueos para garantizar el Derecho de la Unión, pero ya no es posible realizarlos por decisiones comerciales del proveedor, como pueden ser el desconocimiento de la normativa de protección del consumidor del Estado de residencia del destinatario, o por motivos fiscales, los cuales hemos estudiado en el presente trabajo, los cuales además han dado origen a las modificaciones que se plantean en un corto plazo, de las cuales hablaremos en el siguiente apartado.

Al igual que en otras medidas que regulan el comercio electrónico, en el reglamento antes mencionado se establece una cláusula de revisión, según la cual se debe presentar un informe sobre la evaluación de la medida en marzo de 2020, y después, se evaluará cada cinco años.

### **C. Armonización de la protección del consumidor**

La protección se ha dado a través de varias vías, en materia de compras, estableciendo un plazo de desistimiento de 14 días. Otro aspecto relevante, son los derechos de información que debe tener el cliente cuando está realizando una búsqueda en una plataforma en línea, estableciéndose una obligación de indicar cuando en los rankings de resultados hay contenido patrocinado para que resulte mejor posicionado.

En materia de telecomunicaciones, se han limitado los recargos que pueden cobrar los operadores de telefonía móvil cuando dicho servicio es utilizado desde otros países de la UE, eliminándose en muchos casos el roaming,

---

del lugar de residencia o del lugar de establecimiento de los clientes en el mercado interior y por el que se modifican los Reglamentos (CE) n.º 2006/2004 y (UE) 2017/2394 y la Directiva 2009/22/CE

actualmente las compañías de telecomunicaciones solamente pueden cobrar recargos cuando una línea es utilizada de manera permanente en otro EM distinto al de su contratación o cuando se trata de líneas prepago.

A la vez, fue necesario regular el acceso a los contenidos on-line de pago, los cuales, fundamentalmente por problemas de licencia correspondientes a los derechos de autor, eran bloqueados cuando se intentaba su utilización desde fuera del EM de contratación. Actualmente el suscriptor, cuando de manera ocasional se encuentre en un EM distinto al de su residencia, debe tener acceso a los servicios contratados.<sup>427</sup> Esta medida será sometida a revisión en el 2021.

Por último, se establece un principio de acceso universal a las telecomunicaciones, entre ellas una conexión a Internet, de tal manera que en todos los Estados exista algún proveedor de Internet capaz de prestar dicho servicio en cualquier lugar del territorio, el cual además, debe contemplar la accesibilidad de las personas con discapacidad.

Dentro del acceso a Internet, debemos incluir también el objetivo de garantizar el acceso a redes ultrarrápidas que faciliten el comercio electrónico, toda vez que el desarrollo y la implantación de la tecnología ha sido uno de los objetivos de la UE en las dos últimas décadas.

Asimismo, una vez alcanzada una penetración de las TIC en la sociedad, según la cual prácticamente la totalidad de la población tiene acceso a Internet, aunque sea a través de dispositivos como el teléfono móvil, es necesario alcanzar unos objetivos de alfabetización digital, es decir, dotar a la población

---

<sup>427</sup> REGLAMENTO (UE) 2017/1128 DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 14 de junio de 2017 relativo a la portabilidad transfronteriza de los servicios de contenidos en línea en el mercado interior.

de los conocimientos necesarios para realizar transacciones de comercio electrónico, garantizando de esta manera que pueden utilizar de manera segura sus dispositivos para realizar compraventas de bienes y servicios.

## ***II. Principio de tributación en destino y régimen definitivo del IVA***

Desde el año 2016 se comenzó a hablar, por parte de la Comisión Europea, de la llegada de un régimen definitivo del IVA. Se afirma que fue imposible llegar a unos acuerdos lo suficientemente amplios al momento de comenzar la andadura de este impuesto en la UE y que por lo tanto, durante estos años la regulación ha sido transitoria. Se espera que con la llegada del régimen definitivo se produzca una reflexión sobre la materia que permita una reforma profunda adaptada a la nueva realidad, a la vez, que respete el principio de flexibilidad, de tal manera que no sea necesario añadir reformas constantes. Tal y como afirma BALLARÍN, “con ello tan solo se añadirían nuevos “parches” a la rocambolesca regulación del tributo, que precisa una reforma más profunda si no quiere continuar siendo una especie de “monstruo de Frankenstein””.<sup>428</sup>

Uno de los pilares de dicho régimen definitivo es la aplicación generalizada del principio de tributación en destino, lo cual, desde nuestro punto de vista, supuso una novedad, a la vez que un importante avance, pues en el denominado libro verde sobre el futuro del IVA, publicado por la Comisión

---

<sup>428</sup> BALLARÍN ESPUÑA, M. (2001). “La modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido: aspectos materiales”. *Gaceta Fiscal* (198), pp. 66-95. p. 95.

en el año 2010, se seguía manteniendo que el principio aplicable debería ser el de tributación en origen.<sup>429</sup>

La adopción del principio de tributación en destino para los SPPVE y la puesta en marcha del régimen especial aplicable a dichas transacciones, han contribuido a mejorar la recaudación del IVA dentro de la UE, así como a disminuir problemas tan arraigados como la brecha fiscal.

En gran medida, el éxito de dicho régimen supuso un impulso para constatar que es posible adoptar la aplicación general del principio de tributación en destino. La elección del principio de tributación en destino como regla general supone una gran modificación del sistema actual, y por lo tanto, debe ser instaurada paulatinamente, de tal manera que se facilite la transición.

En lo que respecta a los SPPVE el IVA ha estado en constante evolución, tal y como se ha desarrollado a lo largo del presente trabajo, donde hemos podido observar la evolución de la territorialidad del impuesto hacia el principio de tributación en destino, lo que ha supuesto, a pesar de los inconvenientes, una mejora en los niveles de recaudación y de disminución del fraude y la evasión fiscal.

Los resultados han sido tan positivos que han llevado a la UE a plantearse el principio de tributación en destino para todos los intercambios de bienes y servicios realizados entre sujetos localizados dentro de la Unión Europea.<sup>430</sup>

---

<sup>429</sup> COMISIÓN EUROPEA, “Libro verde sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz”. COM(2010) 695 final de 1 de diciembre.

<sup>430</sup> COM(2015) 192 final, 6 de mayo. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico Europeo y al Comité de las Regiones. Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa. En este documento se

Sin embargo, se sabe que una modificación de dicha envergadura no es una tarea fácil. Lo primero es lograr el acuerdo unánime de los Estados, y, a partir de allí abordar las modificaciones, tanto las normativas, como las de la gestión del impuesto. Precisamente, esta regla de la unanimidad, supone una de las mayores barreras a la hora de afrontar los retos planteados por las nuevas tecnologías.<sup>431</sup>

Una de las propuestas de la Comisión para poder extender la aplicación del principio de tributación en destino también a las entregas de bienes, es la ampliación del régimen de la ventanilla única. Sin embargo, esto implica que cada vez será mayor la cooperación entre las distintas administraciones tributarias nacionales, puesto que sus tareas recaudatorias del IVA, correspondientes a hechos imposables localizados en otros Estados será aun mayor.

En términos empleados por la propia Comisión, esta transformación supondrá el establecimiento del régimen definitivo del IVA.<sup>432</sup> Pero antes de ello se

---

manifiesta la intención de presentar una propuesta para ampliar el sistema de la Miniventanilla Única a los hechos imposables relacionados con los bienes.

Véase también la COM (2016) 148 Final, 7 de abril. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir. En este documento se hace referencia al establecimiento del principio de tributación en destino como definitiva.

<sup>431</sup> Véase LAMENSCH, M. (2016) “Soft law and EU VAT: From informal to inclusive governance?”, *World Journal of VAT/GST Law*, (5:1), pp. 9-31.

<sup>432</sup> COMISIÓN EUROPEA, “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de medidas técnicas detalladas para el funcionamiento del régimen definitivo del IVA de

deben superar los primeros obstáculos. El primero de ellos es simplificar la estructura jurídica del hecho imponible, para lo que se ha propuesto cambiar el sistema de una entrega exenta y una adquisición gravada, para lo cual queda un buen trabajo por delante para delimitar el hecho imponible y así establecer las reglas de la localización.

Otro de los puntos clave de simplificación por el cual se quiere apostar, es la creación de un sistema distinto para las pymes, ampliándose el sistema de la ventanilla única también para la declaración de este tipo de empresas, favoreciendo de esta manera el emprendimiento, mediante la disminución de la carga que supone para este tipo de empresas el cumplimiento de las obligaciones del IVA, en parte por la falta de recursos y en parte por la inexperiencia.

Una modificación de criterio de tal calado requiere una adopción paulatina, de tal manera que se garantice el éxito de la transición. A continuación queremos enfocarnos en las primeras modificaciones, tanto las que acaban de entrar en vigor como las que se pretenden instaurar en los próximos años, las cuales, mientras llegue el régimen definitivo del IVA estarán sujetas a revisiones periódicas que permitan evaluar su verdadero impacto en esta nueva era tecnológica en la cual la normativa se queda muy atrás cuando de regular la realidad se trata.

---

tributación por intercambios entre estados miembros”. COM(2018) 329 final, de 25 de mayo.

## **A. Modificaciones aprobadas Directiva 2017/2455/UE**

Esta Directiva estableció dos fechas distintas de vigencia. La primera, ya comenzó a regir a partir del 1 de enero de 2019, y la segunda entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2021.

En esta primera fase, se establecieron dos modificaciones, ambas pensadas para las pequeñas empresas. Favorecer el espíritu empresarial es uno de los objetivos trazados dentro de las políticas de la UE, al evidenciarse la fortaleza de las pyme en un mundo globalizado. Por esto se ha venido desarrollando el proyecto “pensar primero en pequeña escala”, en el cual se busca adoptar medidas que eliminen las barreras a las cuales se tienen que enfrentar este tipo de empresas.

Una de las modificaciones contempla la posibilidad de facturar conforme a la normativa del EM de información y ya no teniendo en consideración las obligaciones de cada uno de los EM de los destinatarios de los servicios.

La otra modificación, se hizo para favorecer las empresas más pequeñas, aquellas que realicen operaciones ocasionales, y constituye la aceptación de un umbral de 10.000€, de tal manera que las ventas de SPPVE que se realicen hasta dicho importe en un periodo de un año, se considerarán como operaciones domésticas, aplicando por tanto el principio de tributación en origen.

Dado que dichas modificaciones ya están vigentes, su análisis se ha contemplado en los capítulos precedentes a este epílogo, en el cual nos centraremos en las modificaciones pendientes de vigencia.

A partir del 1 de enero de 2021 comenzarán a regir las normas relativas a la ampliación de la aplicación del principio de tributación en destino para todos

los servicios a destinatarios finales localizados en la UE, así como para algunos hechos imponibles relacionados con bienes.

Comenzamos por resaltar que el capítulo 6 del título XII de la Directiva IVA que actualmente se denomina “Regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos” pasará a denominarse “Regímenes especiales para los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la consideración de sujetos pasivos o realicen ventas a distancia de bienes”.

### **1.- Ampliación del régimen exterior a la Unión**

Estudiamos en el capítulo III que el régimen exterior a la Unión es aquel al cual pueden acogerse los sujetos pasivos, prestadores de servicios, que se encuentran localizados en terceros Estados o territorios, siempre que los destinatarios de sus servicios, quienes no tienen la consideración de sujetos pasivos, se encuentren establecidos en un EM.

La modificación introducida a partir del 1 de enero de 2021 por la mencionada Directiva, consiste en ampliar el este régimen especial a todas las prestaciones de servicios, eliminando la referencia existente actualmente a los SPPVE. El nombre será “Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad”.

Desde nuestra posición, la cual defendimos en el capítulo III esto supone un gran avance por dos motivos principales. El primero, en materia de neutralidad, resulta fundamental garantizar un trato igualitario para los servicios con destinatarios en un determinado territorio sin importar la localización del proveedor.

Los desarrollos tecnológicos han conseguido no solamente un gran avance en materia técnica, sino que además ha permitido el abaratamiento de ciertos costes, lo que generaliza el acceso a dispositivos por parte de un amplio abanico de destinatarios de servicios potenciales. Actualmente podemos ser testigos de actuaciones impensables hace tan solo unos años, como las intervenciones quirúrgicas en las cuales intervienen un equipo de profesionales a distancia.

En segundo lugar, para evitar la competencia fiscal, en la medida en que cada vez más servicios son contratados fuera del territorio de establecimiento del destinatario. Además, es el momento de intentar prever lo que depara el futuro de la tecnología y anticipar dichas consecuencias.

En la ampliación del régimen exterior, se corrige una de las deficiencias que tiene el régimen actual, que consiste en permitir la modificación de las declaraciones mediante una declaración posterior, en un plazo máximo de tres años desde el momento en que debió presentarse la declaración modificada.

## **2.- Ampliación del régimen de la Unión**

El régimen pasará a denominarse “Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo”.

Esta modificación supone una gran ampliación, toda vez podrán acogerse a él quienes presten toda clase de servicios, no solo aquellos servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones o de radiodifusión, sino que además se incluyen las ventas a distancia realizadas por proveedores localizados en la UE, a destinatarios localizados en la UE.

El artículo 4 de la Directiva IVA establecerá, a partir del 2021, que se considerarán “ventas intracomunitarias a distancia de bienes” : los suministros de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, o en cuyo transporte o expedición haya intervenido el proveedor de manera indirecta, a partir de un EM distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a. que la entrega de bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas a IVA en virtud del artículo 3, apartado 1, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;
- b. que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta.

Actualmente a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes se les aplica el principio de tributación en origen, y a partir del 2021 pasarán a tributar en el EM en el que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente.

El artículo 369 ter será el que regule los sujetos pasivos que pueden acogerse a este régimen, y establece que serán aquellos que realicen ventas intracomunitarias a distancia de bienes y aquellos sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de consumo que preste servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

Al igual que el régimen vigente actualmente, los sujetos pasivos podrán declarar y pagar el IVA de todas las operaciones incluidas en este régimen de conformidad con los procedimientos ya explicados en el capítulo tercero.

A partir de la entrada en vigor de esta segunda fase de la Directiva 2017, la aplicación del principio de tributación en origen permitida para aquellas empresas que no superen un umbral de ventas de 10.000€ comenzará a aplicarse también en el caso de las ventas intracomunitarias de bienes, recordemos que desde el 2019 ya se aplica para los proveedores de SPPVE.

### **3.- Creación del régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países**

La normativa actual establece una exención del IVA para bienes importados procedentes de terceros países, siempre que valor no supere los 150€. Entre otras razones, esta medida fue adoptada porque las aduanas no están preparadas para la avalancha de paquetes que cada día reciben debido a las compras minoristas realizadas en terceros países.

Sin embargo, esta medida no deja de ser perjudicial para la economía interna, fundamentalmente porque este tipo de compras son cada vez más frecuentes gracias al comercio electrónico y a plataformas tan potentes como Amazon, eBay, Aliexpress, etc, a través de las cuales es posible adquirir productos directamente a sus productores en países como China, por un precio muy inferior al de venta al público en Europa.

La entrada de dichos productos a precios ante los cuales no es posible competir ha eliminado del mercado a pequeños establecimientos de comercio minorista ubicados dentro de la UE. Con dar un paseo virtual por dichas plataformas podemos encontrar por algunos céntimos productos que adquiridos en un establecimiento comercial tradicional cuesta varios euros.

Añadir a dicha desventaja la exención del IVA de dichos bienes supone un problema de neutralidad fiscal gravoso para las pymes, quienes deben asumir unos altos costos de gestión del impuesto.

A partir del 2021 se elimina dicha exención, debiéndose declarar el IVA a la importación en el EM de destino de los bienes. Entendiéndose por tal, el EM de llegada de los bienes transportados con destino al cliente. Asimismo, se introduce una definición a la Directiva IVA, según la cual se entenderá por “ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países”: los suministros de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, en cuyo transporte o expedición haya intervenido el proveedor de manera indirecta, a partir de un tercer territorio o de un tercer país con destino a un cliente situado en un EM, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a. que la entrega de bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 3, apartado 1, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;
- b. que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta.

En cuanto a los obligados tributarios, se hace una importante modificación, toda vez que, en aquellos casos en los cuales intervenga una plataforma, portal, u otro similar de venta en línea, será esta la responsable de declarar y pagar el IVA. Se introducirá el artículo 14bis, el cual establece que “cuando un sujeto pasivo utilizando una interfaz electrónica facilite la venta a distancia de bienes importados, cuyo valor intrínseco no supere los 150€ se entenderá que dicho

sujeto pasivo titular de la interfaz ha recibido y suministrado él mismo los bienes.

Este régimen tiene una particularidad especial y es que no se excluyen los sujetos pasivos en función del lugar en el cual se encuentren establecidos, a ella pueden acogerse sujetos pasivos localizados tanto dentro de la Comunidad como fuera. Sin embargo, cuando se trata de sujetos pasivos no localizados en un EM se tiene que cumplir con alguno de los siguientes requisitos, bien sea que se nombre a un intermediario (y solo uno) en la Comunidad o que se encuentre establecido en un Estado con el cual la Unión haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua.

Desde nuestro punto de vista no puede sino celebrarse la responsabilidad que a partir del 2021 tendrán las plataformas, portales, y demás páginas similares de ventas por Internet sobre el IVA de las operaciones que se realicen a través de sus mercados en línea. Esta será la única manera de ayudar a combatir el fraude, y la evasión fiscal que hasta ahora se produce. Además, podría plantearse que dichas empresas actúan realmente como intermediarios, son quienes transmiten la confianza al destinatario final, quienes de no ser de esta manera posiblemente no contratarían con el proveedor de un determinado bien.

Es necesario que se establezcan protocolos de identificación de los sujetos pasivos que actúan a través de sus páginas, además son dichas compañías quienes tienen acceso al volumen de facturación de cada proveedor. Otra información muy importante de la cual disponen las plataformas on line, son los datos de los destinatarios, en la medida en que para poder operar, también como comprador, es necesario realizar un proceso de alta en su base de datos en las cuales se tiene que proporcionar información relevante como es el número de identificación fiscal, la dirección de facturación y de envío de los bienes, y la información de los medios de pago.

En el caso de este régimen especial es posible la aplicación del principio de tributación en origen en aquellos casos en los cuales no se supere un umbral de 10.000 dentro de un año natural, siempre y cuando el proveedor se encuentre establecido en un EM, no podrán acogerse a dicha excepción los operadores localizados fuera de la Comunidad, quienes deberán declarar sus ventas sin tomar en consideración el valor de dichas operaciones.

#### **4.- Régimen especial para la declaración y la liquidación del IVA sobre importaciones**

En los casos en los que no se opte por el régimen especial para los bienes de escaso valor, el EM autorizará a la persona que presente las mercancías en aduana, quien normalmente será el operador de transporte, a acogerse al régimen especial de declaración y liquidación de IVA sobre las importaciones en relación con los bienes expedidos o transportados con destino a dicho EM.

Según este régimen, el destinatario de la mercancía será el responsable del pago del IVA y la persona que presente las mercancías en aduana en el territorio de la comunidad recaudará el IVA de la persona a la que vayan destinadas las mercancías y efectuará el pago del impuesto así recaudado.

Los EM dispondrán que la persona que presente las mercancías en aduana en el territorio de la Comunidad tome las medidas necesarias para garantizar que la persona a la que vaya destinadas las mercancías pague el impuesto correcto.

El IVA recaudado mediante este régimen especial deberá ser comunicado electrónicamente mediante una declaración mensual, en la cual se indicará el importe total recaudado durante el mes civil. Este IVA debe ser pagado a más tardar al final del mes siguiente a la importación.

Toda la información relativa a las operaciones incluidas en este régimen se debe almacenar durante el periodo que decida cada EM, y deberá poder ponerse a disposición de las administraciones tributarias o aduaneras cuando así lo requieran.

## **B.- “Quick fixes” o “Soluciones rápidas”**

En el año 2016, con el plan de acción sobre el IVA, la Comisión planteó la propuesta de avanzar hacia el régimen definitivo del IVA. El Consejo, en septiembre de ese mismo año invitó a la Comisión a introducir mejoras en las normas en materia de IVA aplicables a las operaciones transfronterizas, pidiendo que legislara sobre cuatro puntos fundamentales a saber,

Las denominadas soluciones rápidas o quick fixes son cuatro aspectos destacados por la comisión en los cuales es necesario avanzar antes de la llegada del régimen definitivo del IVA. Dichos aspectos son los siguientes:

### **1.- Acuerdos sobre existencias o Call of stocks**

Ha sido tradicional en el comercio que los vendedores de bienes almacenen cerca de sus clientes, inclusive las instalaciones de estos últimos, parte de sus existencias (stocks), de tal manera que se pueda proveer de una manera rápida a los compradores. Dadas las características del comercio de bienes a través de Internet, esta necesidad de disponer cerca de los clientes parte de los productos se ve exacerbada, toda vez que se trata de un mercado en el cual la inmediatez de la entrega puede ser un factor determinante a la hora de elegir el proveedor.

Actualmente, los proveedores tienen que cumplir una serie de obligaciones en el EM de destino, además existen conceptos acerca del momento de la entrega

en cada uno de los EM, a fin de simplificar y armonizar la regulación estas entregas, a partir del 1 de enero de 2020, se entenderá que solo en el momento en el que se dispone efectivamente del stock se entiende que se ha realizado una entrega.<sup>433</sup>

Además, será el destinatario el obligado a cumplir con todas las formalidades relativas al IVA en el EM de destino, siempre que se cumplan los siguientes requisitos: El remitente no esta establecido en el EM de llegada; se conoce la identidad y el NIF IVA del destinatario; en su declaración recapitulativa incluirá todos los datos relativos a la transferencia de los bienes, y los datos de identificación del cliente. Existe un requisito adicional, según el cual las mercancías deben ser entregadas en un plazo máximo de 12 meses desde su llegada al EM de destino. En relación al lugar de almacenamiento de los bienes, la norma guarda silencio, por lo que se entendería que hay libertad para guardarlos directamente en las instalaciones del cliente, como en almacenes de depósito de terceros.

Es evidente que esta modificación supone una descarga de las responsabilidades de gestión de los sujetos pasivos proveedores, y que el destinatario de los mismos tendrá determinada entidad o tamaño para asumir dichas responsabilidades. Sin embargo, tratándose de una entrega exenta, es necesario revisar de manera detallada todas las implicaciones, para que no se abran las posibilidades de fraude.

La norma exige que se identifique al sujeto pasivo al que van dirigidos los bienes, tanto en su identidad como la verificación del número a efectos del

---

<sup>433</sup> DIRECTIVA (UE) 2018/1910 DEL CONSEJO de 4 de diciembre de 2018 por la que se modifica la Directiva 2016/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros.

IVA. Sin embargo, todavía existe una fisura en los sistemas de identificación que ha permitido que operadores fraudulentos “suplanten” la identidad sujetos pasivos cuyos datos de identificación si que resultan válidos a la hora de hacer la comprobación del VIES.

## **2.- Ventas en cadena**

En el comercio es habitual que un bien sea objeto de transmisiones sucesivas desde el primer proveedor hasta el destinatario final. A fin de evitar el fraude, a partir del 1 de enero de 2021, solo cuando se produzca el transporte hacia el EM del último cliente, se considerará que hay una entrega al operador intermediario, pero debe cumplirse el requisito adicional de haberle comunicado al proveedor el NIF IVA del EM desde el cual se expiden o transportan los bienes.<sup>434</sup>

Establece la Directiva que a estos efectos se entiende como operador intermediario un operador de la cadena distinto del primer proveedor, que expide o transporta los bienes, bien por él mismo o bien a través de un tercero que actúa en su nombre.

Solamente se podrá considerar exenta del IVA la entrega realizada al operador intermediario, entendido por tal aquel quien expide o transporta los bienes él mismo o por medio de un tercero. Para tener esta consideración, el operador intermedio tiene que facilitar al proveedor el NIF IVA, el cual tiene que haber sido expedido por un EM distinto a aquel desde el cual se expidan los bienes.

---

<sup>434</sup> DIRECTIVA (UE) 2018/1910, Cit.

### 3.- NIF IVA como requisito material

La exigencia del NIF IVA, se convertirá en un requisito material y no formal, como sucede actualmente, para que aplique la exención del IVA en las entregas de bienes. Además, el número proporcionado tiene que constar en el VIES y el proveedor debe incluir toda la información relativa al destinatario en el estado recapitulativo de operaciones.<sup>435</sup>

---

<sup>435</sup> El artículo 262 se sustituirá por el texto siguiente:

“1. Los sujetos pasivos identificados a efectos del IVA deberán presentar un estado recapitulativo en el que figure la siguiente información:

- a) los adquirentes identificados a efectos del IVA a quienes hayan entregado bienes en las condiciones previstas en el artículo 138, apartado 1 y apartado 2 letra c);
- b) Las personas identificadas a efectos del IVA a quienes hayan entregado bienes en el marco de las adquisiciones intracomunitarias de bienes con arreglo al artículo 42;
- c) Los sujetos pasivos y las personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo identificadas a efectos del IVA a quienes hayan prestado servicios que no estén exentos del IVA en el Estado miembro en el que la transacción esté gravada, respecto de los cuales el destinatario es el deudor del impuesto, de conformidad con el artículo 196.

2. Además de la información a que se refiere el apartado 1, cada sujeto pasivo deberá presentar información sobre el número de identificación del IVA de los sujetos pasivos a quienes estén destinados bienes y que hayan sido expedidos o transportados en el marco de acuerdos sobre existencias de reserva en las condiciones establecidas en el artículo 17bis, así como sobre cualquier modificación de la información presentada”.

En el caso de las existencias de reserva, establece el artículo 17 bis.2.c) que “el sujeto pasivo al que van destinados los bienes está identificado a efectos del IVA en el EM al que se expiden o transportan los bienes, y tanto su identidad como el número de identificación a efectos del IVA que le ha sido asignado por ese EM son datos conocidos por el sujeto pasivo al que se refiere la letra b) en el momento del inicio de la expedición o transporte”.

Asimismo, se establecerá que: “todo sujeto pasivo que transfiera bienes en virtud de los acuerdos sobre existencias de reserva a que hace referencia el artículo 17bis llevará un registro que permita a las autoridades tributarias verificar la correcta aplicación de dicho artículo”.

Por su parte, en el caso de las entregas sucesivas, el artículo 36bis.2. de la Directiva establecerá que “no obstante lo dispuesto en el apartado 1, la expedición o transporte se imputará únicamente a la entrega de bienes por parte del operador intermediario cuando dicho operador haya comunicado a su proveedor el número de identificación del IVA que le ha asignado el EM desde el que se expiden o transportan los bienes”.

Por último, se añade el apartado 1bis al artículo 138, en el cual se establece que: “la exención prevista en el apartado 1 no se aplicará cuando el proveedor no haya cumplido la obligación prevista en los artículos 262 y 263 de presentar un estado recapitulativo, o si el estado recapitulativo que haya presentado no ofrece la información correcta en relación con dicha entrega como se exige en el artículo 264, a menos que el proveedor pueda justificar debidamente sus carencias a satisfacción de las autoridades competentes”.

#### **4.- Prueba de transporte intracomunitario**

Para que opere la exención en la entrega se tiene que haber producido el transporte intracomunitario de los bienes. Para aceptar que dicho transporte se ha producido es necesario acreditar dos elementos de prueba no contradictorios y expedidos por partes distintas e independientes entre si. Se admiten el contrato firmado, la factura del transportista, la póliza de seguro y el certificado depositario. Cuando sea el adquirente quien realice el transporte, tiene un plazo de diez días para acreditar al proveedor los elementos de prueba.

Vemos como común denominador la exigencia de identificar plenamente al adquirente de los bienes para que sea posible la exención de la entrega de bienes o la inversión del sujeto pasivo.

#### **C.- Sujeto pasivo certificado**

En el régimen definitivo del IVA pretende introducir una serie de simplificaciones para facilitar la aplicación del principio de tributación en destino. Sin embargo, dada la sensibilidad que estas pueden tener frente al fraude, existe la voluntad por parte de la Comisión Europea para que estas que no sean aplicables a cualquier operador. Solamente podrán acogerse a determinadas simplificaciones quienes obtengan la calificación de sujeto pasivo certificado (en adelante SPC).

La realidad sobrepasa a la normativa y en el mercado digital esta afirmación es más vigente que nunca, es por eso que la tarea por encontrar la mejor fórmula para gravar y para gestionar los impuestos derivados de esta actividad siguen estando muy vigentes y siendo una de las prioridades de la UE. Con la creación de la figura del SPC, se busca trasladar parte de la responsabilidad de la vigilancia tributaria, la cual corresponde a las administraciones tributarias, a

ciertos sujetos pasivos, a cambio de facilitarles el cumplimiento de las obligaciones y por tanto, abaratando los costes en los cuales se ven inmersos.

La introducción de esta nueva categoría supondrá una modificación de la Directiva 2006/112/CE. La propuesta ya ha sido aprobada, sin embargo, todavía no se ha publicado la Directiva que introduzca la modificación. De acuerdo con la propuesta de directiva, dicha calificación de SPC puede ser solicitada por los sujetos pasivos que tengan en la UE su sede de actividad, un establecimiento permanente o su domicilio o residencia, quienes además realicen operaciones intracomunitarias de bienes, acuerdos de existencias de reserva u otras operaciones que implican una entrega de bienes exenta de acuerdo con el artículo 138, con algunas excepciones.<sup>436</sup> Se solicitará ante las autoridades tributarias del EM en el cual se encuentra establecido y en caso de obtenerla, la calificación de SPC tendrá validez en toda la Comunidad.

Para obtener la certificación, es imprescindible que el solicitante no haya cometido ninguna infracción grave o reiterada de la legislación aduanera y de la normativa fiscal, asimismo, que no exista condena por un delito grave en relación con la actividad económica del solicitante. Aunque la propuesta no

---

<sup>436</sup> Artículo 13bis. 3: “Los siguientes sujetos pasivos no podrán obtener el estatuto de sujeto pasivo certificado: a) Los sujetos pasivos que se beneficien del régimen común de tanto alzado de los productores agrícolas; b) los sujetos pasivos que se beneficien de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292; c) los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios respecto de las cuales el IVA no sea deducible; d) los sujetos pasivos que efectúen una entrega ocasional de un medio de transporte nuevo, en el sentido del artículo 9, apartado 2, o que lleven a cabo una actividad ocasional en el sentido del artículo 12”.

lo indica, entendemos que este requisito debe ser cumplido, además, por los directivos y por los responsables en materia fiscal de la empresa solicitante.<sup>437</sup>

Esta es una figura similar a la existente en materia de aduanas, denominada operador económico autorizado (en adelante OEA). De acuerdo con el Código Aduanero de la Unión, un operador económico es una persona que, en el ejercicio de su actividad profesional, intervenga en actividades a las que se aplique la legislación aduanera.<sup>438</sup> Los operadores que cumplan ciertos requisitos, que permitan considerarlos como fiables en todo el territorio de la UE, podrán solicitar el reconocimiento como OEA.<sup>439</sup> Entre otros requisitos, deben acreditar la inexistencia de infracciones graves de la normativa fiscal y aduanera; nivel de control de sus operaciones y flujos de mercancías; la solvencia financiera; niveles adecuados de cualificación, así como de seguridad.

Existen dos categorías de OEA, las cuales son acumulables. En primer lugar, está la de “operador económico autorizado de simplificaciones aduaneras”, cuyo beneficio es la posibilidad de acogerse a procedimientos simplificados. En segundo lugar, existe la de “operador económico autorizado de seguridad y protección” la cual concede beneficios en las materias indicadas en su denominación. El OEA recibirá un trato más favorable que el resto de los operadores por parte de las autoridades aduaneras, lo cual incluye menos controles físicos y documentales.

---

<sup>437</sup> Propuesta de Artículo 13.bis. 2.a).

<sup>438</sup> Reglamento (UE) No 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo de 9 de octubre de 2013 por el que se establece el código aduanero de la Unión (refundición). Artículo 5.

<sup>439</sup> Íbid. Artículos 38 y 39.

En la medida en que la propuesta de Directiva establece que se entiende los Operadores Económicos Autorizados por el hecho de tener dicha cualificación cumplen con los criterios para ser SPC, traemos a colación en este caso la STJUE del 16 de enero de 2019. Para el TJUE, obtener la acreditación de OEA supone una cierta delegación de las funciones de control aduanero a favor de dichas entidades. Por lo tanto, es preciso que las autoridades tributarias necesiten investigar no solo la fiabilidad de la empresa solicitante, sino también de sus directivos y de los responsables en materia de aduanas y de impuestos.<sup>440</sup>

La integridad exigida al solicitante se debe trasladar también a las personas naturales que tengan la responsabilidad de la dirección y de los asuntos fiscales de la empresa, puesto que la falta de integridad de estos pueden comprometer la fiabilidad de quien pretende la calificación de SPC. En la mencionada sentencia, el Tribunal acepta que resulta justificado que las autoridades antes de conceder el estatuto de OEA comprueben que las personas físicas encargadas de la dirección de la empresa y los responsables de asuntos fiscales

---

<sup>440</sup> Sentencia del TJUE de 16 de enero de 2019. Asunto C-496/17. Deutsche Post AG & contra Hauptzollamt Köln.

Apartado 64.- “Como señaló el Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, el hecho de que las autoridades aduaneras concedan el estatuto de AEO a un operador equivale, en la práctica, a delegar en este una parte de las funciones de control de la normativa aduanera. Por ello, es preciso que, antes de conceder ese estatuto, que dichas autoridades puedan disponer de información sobre la fiabilidad del solicitante del citado estatuto en materia de respeto de la normativa aduanera y sobre la de las personas físicas mencionadas en el artículo 24, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento de Ejecución 2015/2447 en cuanto a su respeto de la legislación aduanera y de las disposiciones fiscales que les conciernen”.

y aduaneros no han cometido ellas mismas, infracciones graves o reiteradas de la normativa aduanera o de las disposiciones fiscales.<sup>441</sup>

Los responsables deberán demostrar además un alto nivel de control de sus operaciones y del flujo de bienes, sumada a la prueba de solvencia financiera.<sup>442</sup>

---

<sup>441</sup> Íbid, Apartado 68.- A este respecto, parece justificado que, antes de conceder tal estatuto a un solicitante, lo cual, como resulta del apartado 64 de la presente sentencia, equivale a delegar en él el ejercicio de funciones propias de las autoridades aduaneras, dichas Autoridades deban comprobar no solo si el solicitante cumple la legislación aduanera, sino también si, teniendo en cuenta su nivel de responsabilidad dentro de la estructura organizativa de la entidad, las personas físicas mencionadas en el artículo 24, apartado 1, párrafo segundo, del Reglamento de Ejecución 2015/2447 no han cometido, ellas mismas, infracciones graves o reiteradas de dicha legislación o de las disposiciones fiscales, con independencia de que esas infracciones hayan tenido o no relación con la actividad económica del solicitante.

<sup>442</sup> Propuesta de artículo 13bis.2. “b) demostración por parte del solicitante, de un alto nivel de control de las operaciones y del flujo de bienes, bien mediante un sistema de gestión de los registros comerciales y, en su caso, de los registros de transporte, que permita la correcta realización de los controles fiscales, bien mediante una pista de auditoría interna fiable o certificada;

c) prueba de la solvencia financiera del solicitante, la cual se considerará acreditada bien cuando el solicitante tenga una capacidad financiera adecuada que le permita cumplir sus compromisos, teniendo debidamente en cuenta las características del tipo de actividad empresarial de que se trate, bien mediante la presentación de garantías aportadas por empresas de seguros u otras entidades financieras, o por otras terceras partes económicamente fiables.”



## CONCLUSIONES

- I. La territorialidad del impuesto es un aspecto fundamental en la medida en que el poder tributario de los Estados debe proyectarse sobre aquellos hechos imposables que se entiendan realizados en su territorio, por lo tanto, para que las operaciones estén sujetas al IVA es necesario que las normas tributarias establezcan de manera clara y precisa el lugar de realización de los hechos imposables.

El desarrollo de las tecnologías permitió el nacimiento del comercio electrónico, el cual, a su vez, condujo al crecimiento del comercio internacional minorista. Antes de Internet las prestaciones de servicios solían contratarse en el comercio de proximidad, por este motivo, no existía preocupación acerca de la regulación de la territorialidad de este tipo de hechos imposables. A su vez, la contratación internacional de bienes estaba destinada casi en exclusiva a empresas y profesionales, la compra de bienes a escala internacional por particulares constituyendo una excepción.

- II. La tecnología ha conseguido “intangibilizar” prestaciones que antes necesariamente implicaban la transmisión de un bien corporal, las cuales actualmente pueden transmitirse como archivos informáticos. En cuanto a la consideración de dichas operaciones, proveer intangibles solamente puede ser considerado como una prestación de servicios a la luz de la normativa europea. Esto, debido a la inexistencia de un bien corporal, el cual constituye un requisito para la realización de los otros hechos imposables existentes, es decir, para las entregas de bienes, las importaciones y las adquisiciones intracomunitarias.

En este estudio nos planteamos evaluar un hecho imponible concreto, el cual se estableció para regular algunas de las transacciones de intangibles a través del comercio electrónico. Dicho hecho imponible, denominado “servicios prestados por vía electrónica” se enmarca en el comercio electrónico on-line o directo, es decir, aquel en el cual todas las fases de la contratación se dan a través de Internet, lo que obliga a que el objeto del contrato sea siempre un intangible. Además, el hecho imponible exige que se trate de una orden de compraventa en línea, la cual debe constituir una solicitud individualizada de un servicio, realizada a través de una interfaz que disponga de un sistema de respuesta automatizada, sin apenas intervención humana, que no tenga sentido al margen de la tecnología. Asimismo, es necesario que se trate de una operación a distancia y retribuida.

Este hecho imponible tiene tres particularidades, la primera de ellas es que todas las prestaciones correspondientes a dicho hecho imponible se entienden localizadas en el Estado en el cual se encuentre el destinatario del servicio. La segunda característica es que el destinatario será siempre un consumidor final, es decir, se trata de una operación B2C, donde el destinatario no es un sujeto pasivo actuando como tal. La tercera es que la Directiva 2006/112/CE prohíbe expresamente que a los hechos imponibles “servicios prestados por vía electrónica” se les apliquen tipos reducidos del IVA. Prohibición que se ha suavizado a partir del año 2019 cuando se ha aprobado que los Estados puedan autorizar la aplicación de tipos reducidos a algunas publicaciones electrónicas.

- III. En cuanto a la tercera característica indicada en la conclusión anterior, es decir, la prohibición de aplicar tipos reducidos a los servicios prestados por vía electrónica, desde nuestro punto de vista,

consideramos que ello acarrea problemas en la neutralidad del impuesto, el cual debe ser entendido como la igualdad de trato. En el apartado dedicado a las especificidades del hecho imponible SPPVE revisamos la jurisprudencia del TJUE relativa a la prohibición de aplicar tipos reducidos a los SPPVE. Según el Tribunal, a efectos del IVA, dos operaciones son equivalentes cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades del consumidor medio. Poniendo de relieve, por tanto, que tanto el contexto como la competencia son determinantes para declarar si existe por tanto equivalencia.

Cuando se introdujo la prohibición de aplicar tipos reducidos a los SPPVE, el acceso a la tecnología seguía siendo privilegio de algunos, por este motivo, no se cumplía con el requisito del contexto a la hora de evaluar la equivalencia entre prestaciones y dicha prohibición no suponía una vulneración del principio de neutralidad. Sin embargo, en un contexto como el actual, cuando la gran mayoría de los europeos tienen dispositivos electrónicos y conexión a Internet, ya no es posible aceptar que algunos bienes y algunas prestaciones de servicios no son intercambiables.

Por este motivo, cabe valorar positivamente la decisión de abrir la puerta a la aplicación de tipos reducidos a algunas prestaciones electrónicas y consideramos que el siguiente paso debe ser la eliminación de dicha prohibición. La existencia de tipos distintos para operaciones casi idénticas supone una merma del principio de neutralidad en la medida en que implica un trato desigual al comercio electrónico que, actualmente, desde nuestro punto de vista, no puede justificarse.

La neutralidad podría verse afectada por la diferencia en la consideración del hecho imponible, la diferencia entre entregas de bienes y prestaciones de servicios. Pero nuestra conclusión es que si bien podría empezar a pensarse en el concepto de “bienes intangibles” y de esta manera poder encuadrar dentro del hecho imponible “entregas de bienes” las prestaciones equivalentes, realmente los problemas de neutralidad han surgido como consecuencia de la prohibición de aplicar los tipos reducidos a los SPPVE. Las normas podrían equiparar el tratamiento tributario de las prestaciones equivalentes, sin necesidad de que tengan que considerarse el mismo hecho imponible.

- IV. En el IVA existen dos principios de territorialidad aplicables. Por un lado, el principio de fiscalidad en origen, según el cual, el impuesto se paga en aquel Estado en el que se encuentra localizado el proveedor del bien o del servicio, por lo tanto, aquel Estado en el cual se entiende que se ha añadido el valor. Tiene como ventaja que el sujeto pasivo cumple con las obligaciones tributarias en su propio Estado de localización, por lo tanto, se presupone que conoce la normativa y los procedimientos.

Sin embargo, la aplicación del principio de tributación en origen plantea, a nuestro modo de entender, dos grandes inconvenientes. En primer lugar, es necesario reflexionar acerca de si el IVA es un impuesto a la transacción o si se trata de un impuesto sobre el consumo. Desde nuestro punto de vista, el espíritu de la Directiva es claro al indicar que se trata de un impuesto general sobre el consumo. Por lo tanto, consideramos que el Estado al que le corresponde recaudar el impuesto es aquel en el cual se entienda efectuado dicho consumo.

El otro gran inconveniente derivado de la aplicación del principio de tributación en origen es la facilidad de deslocalización de la cual disponen las empresas dedicadas a proveer intangibles a través de Internet. Este tipo de empresas no necesitan una infraestructura compleja y, gracias a la automatización, tampoco necesitan disponer de demasiado personal. A la vez, para los destinatarios de dichos servicios es indiferente el lugar de localización de los proveedores, puesto que la contratación se realiza a distancia y tiene una respuesta automatizada inmediata.

Por las razones que acabamos de exponer, las empresas dedicadas la prestación de servicios por vía electrónica, pueden localizarse fácilmente en cualquier territorio, siendo los más atractivos los Estados con más baja tributación. La aplicación del principio de tributación en origen acrecienta las distorsiones fiscales, generando competencia fiscal. Actualmente el criterio determinante a la hora de contratar un SPPVE es el precio final a pagar. Por lo tanto, la diferencia de tipo del impuesto aplicable resulta definitiva.

- V. El otro principio aplicable es el de tributación en destino, según el cual la transacción se localiza en el Estado del comprador o adquirente, lugar en donde se presume que se realiza el consumo de los servicios adquiridos, y por tanto, donde se produce la manifestación de la capacidad económica. Consideramos que en materia de IVA, al tratarse de un impuesto sobre el consumo, la aplicación del principio de tributación en destino debe ser la regla general, puesto que entendemos que se trata de una de las formas de gravar la renta, pues el impuesto se paga al momento de realizar una utilización de la riqueza.

En el comercio B2B, es decir, en aquellas transacciones realizadas entre profesionales o empresarios, es habitual la aplicación del principio de tributación en destino, utilizándose además la figura de la inversión del sujeto pasivo, la cual es posible porque las partes están habituadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Con la inversión del sujeto pasivo, serán los destinatarios de los bienes o servicios los encargados de presentar las declaraciones y pagos ante su propia administración tributaria, por este motivo, no se producen los problemas de gestión del impuesto existentes cuando se aplica el principio de tributación en destino a consumidores finales.

- VI. La necesidad de aplicar el principio de tributación en destino se acabó imponiendo en la UE. A pesar de los altos niveles de armonización en materia de IVA, fue patente la existencia de distorsiones en la competencia ocasionada por las diferencias de tipos generales del impuesto aplicables en los distintos EM. Las aparentes ventajas de la aplicación del principio de tributación en destino a todos los servicios prestados por vía electrónica y en general a los servicios prestados por Internet, aunque no encajen propiamente en dicho hecho imponible, fueron las que nos llevaron a plantear esta tesis.

La aplicación del principio de tributación en destino es clave para mantener el principio de neutralidad, entendido como el derecho de igualdad de trato. No podemos entender que exista igualdad si un destinatario final puede elegir al proveedor en función del tipo del IVA aplicable al servicio. Los proveedores localizados en los Estados con más baja tributación tendrán una ventaja sobre su competencia en un contexto como el actual, en el que el precio final es determinante a la hora de decidir una contratación.

Por su parte, desde la óptica de los consumidores, el principio de tributación en destino implica que todos los clientes finales que compren desde un Estado estarán sometidos a la misma imposición, sin importar la localización de los proveedores. Además, si se grava en destino, todos estarán contribuyendo de la misma manera a las arcas del Estado.

Asimismo, el principio de tributación en destino desestimula la localización de los proveedores en los Estados de baja tributación, mejorando por tanto el cumplimiento del principio de justicia tributaria, esto, en la medida en que se garantiza una correcta recaudación en aquellos Estados en los cuales tiene una mayor incidencia el consumo de servicios sobre la prestación de los mismos.

Antes del crecimiento del comercio internacional minorista se pensaba que la competencia fiscal lesiva se daba fundamentalmente en materia de impuestos directos debido a la facilidad de movimiento de los capitales; sin embargo, con el consumo minorista transfronterizo se ha podido corroborar que la competencia fiscal también tiene efectos importantes en materia de recaudación del IVA.

- VII. En la UE ya se ha conseguido que a todos los SPPVE se les aplique el principio de tributación en destino. Sin embargo, debemos tener en cuenta que cada vez hay más servicios susceptibles de ser prestados a distancia por Internet, los cuales, al no tratarse de servicios automatizados, se encuentran gravados en origen, por ser este, actualmente, el principio general aplicable. Pareciera que en un futuro cercano se producirá un cambio de criterio en la normativa, toda vez que el sistema definitivo del IVA apunta a la tributación en destino como regla general.

Además de garantizar la neutralidad, consideramos que es relevante aunar esfuerzos a nivel internacional para alcanzar una mayor armonización y que la aplicación del principio de tributación en destino sea la regla general en los impuestos sobre el consumo.

La neutralidad no será posible sin la voluntad política para alcanzar una armonización que garantice que la mayoría de los servicios prestados por vía electrónica tributen en destino, entendiendo por armonización la coordinación gradual de las normas de carácter fiscal existentes en los Estados con el objeto de establecer parámetros básicos sin que ello suponga una homogenización. Resulta imprescindible proporcionar una mayor seguridad jurídica que se traduzca en mayor certeza para los sujetos pasivos.

En materia de fiscalidad indirecta se han logrado avances, pero es necesario seguir adelante con los esfuerzos internacionales de tal manera que se puedan afrontar los retos que plantea el crecimiento desmedido de pequeñas transacciones realizadas a nivel global. Si los Estados no apuestan por la aplicación del principio de tributación en destino será inevitable que los prestadores de dichos servicios se localicen en los territorios de baja o nula tributación. En este aspecto, el mayor obstáculo es la ausencia de voluntad política de los países interesados en que se continúe aplicando el principio de tributación en origen, porque su recaudación depende en gran medida de establecer tipos bajos que inviten a los proveedores a establecerse en su territorio.

Además de la armonización, tienen que fijarse mayores compromisos en materia de cooperación internacional, que permitan hacer intercambios de información eficaces, a la vez deben establecerse sistemas de comprobación internacional de los números de

identificación a efectos del IVA que permitan confirmar con exactitud el estatus de las partes involucradas en una transacción, sistemas similares al VIES instaurado en la UE. Sistema que requiere mejoras en el sentido de que debe arrojar más información sobre el cliente en las transacciones B2B, la cual permita identificar de manera veraz al destinatario profesional. Actualmente, el sistema indica si el número de identificación a efectos del IVA existe. Los defraudadores aprovechan esta situación para indicar a sus proveedores números existentes, pero de los cuales no son titulares, y de esta manera consiguen la inversión del sujeto pasivo.

- VIII. La aplicación del principio de tributación en destino genera altos costes de gestión, toda vez que la jurisdicción en la que se debe efectuar el cumplimiento no es la misma en la cual está localizado el proveedor de los servicios. Los costes para poder llevar a cabo dichos cumplimientos son altos, en el año 2016, la Comisión Europea publicó un informe, según el cual los proveedores deben asumir un coste promedio anual de 5.203€ para cumplir con las obligaciones derivadas de la aplicación del principio de tributación en destino a los Servicios prestados por vía electrónica. Este coste es por cada uno de los Estados miembro en los cuales se encuentren localizados sus clientes.

En la UE existen, actualmente, dos regímenes especiales que permiten declarar en un único Estado miembro todos los SPPVE prestados a destinatarios localizados en la UE. Los regímenes especiales, conocidos como mini one stop shop (MOSS), en inglés y mini ventanilla única en español. Se trata de regímenes optativos, a los cuales pueden acogerse únicamente los proveedores de SPPVE a destinatarios finales localizados en la UE. Se denominan Régimen

Exterior a la Unión, para aquellos proveedores de terceros Estados, y Régimen de la Unión, para los localizados en los EM.

La particularidad de estos regímenes consiste en que los sujetos pasivos que opten por ellos se identifican en una única administración tributaria, ante la cual presentarán las declaraciones por las ventas de servicios que se realicen a sujetos pasivos de todos los Estados miembro. En el régimen de la Unión, los proveedores se identificarán ante la administración tributaria del Estado miembro en el cual se encuentran localizados. En el régimen exterior a la Unión, los proveedores escogen libremente ante cual Estado identificarse. Estos regímenes han alcanzado una disminución de costes de cumplimiento de un 90%.

- IX. Con la aplicación del principio de tributación en destino, uno de los riesgos es el aumento del fraude, para lo cual consideramos que ha resultado fundamental la existencia de los regímenes especiales. Las circunstancias que llevan a un obligado tributario a defraudar a la hacienda son variadas, en este trabajo seguimos el esquema de la administración tributaria alemana, en el cual se plantean los siguientes cuatro factores determinantes: la baja moral tributaria, los altos costes de cumplimiento, la escasa capacidad de la administración tributaria para detectar y perseguir a los defraudadores y la insuficiencia de ingresos tributarios.

Respecto a la baja moral tributaria, consideramos que el aporte de los regímenes especiales es muy bajo, aunque no del todo inexistente, puesto que las instituciones europeas han realizado una campaña publicitaria sobre la existencia de los regímenes especiales, en los que por obvias razones se habla de las obligaciones fiscales generadas por

las operaciones del comercio electrónico, lo cual, desde nuestro punto de vista, contribuye en parte a formar dicha conciencia.

Por su parte, frente a los costes de cumplimiento, tal y como se mencionó en la conclusión anterior, la existencia de los regímenes especiales de la ventanilla única, contribuye enormemente a la disminución de estos. Además, las simplificaciones introducidas en el año 2019 deben mejorar todavía más dichas cifras.

Sin embargo, desde nuestro criterio, es necesario seguir avanzando para disminuir los costes, mejorando los sistemas de gestión y facilitando el cumplimiento a través de la simplificación de la normativa y de las declaraciones. Porque para una pequeña empresa asumir costes cercanos a los 400€ por cada uno de los Estados en los cuales tenga clientes, sigue siendo una cifra que desincentiva el cumplimiento y frena el crecimiento del mercado único, inclusive para aquellas que tengan una facturación superior a 10.000€ anuales.

Respecto a la escasa capacidad de las administraciones tributarias para detectar y perseguir a los defraudadores, encontramos que los regímenes especiales de ventanilla única han supuesto un hecho novedoso, consistente en que las administraciones públicas recaudan para otros Estados, situación que ha obligado a actualizar la normativa de intercambio de información, estableciéndose la obligación entre los Estados de poner a disposición de los Estados miembro toda la información relevante sin necesidad de solicitud previa.

Para la actuación conjunta de los Estados se deben superar los problemas de cooperación y coordinación, estableciendo los medios y plazos de comunicación eficientes para que realmente se pueda atacar el fraude. Además, resulta necesario insistir en que se alcancen

acuerdos políticos, para que exista la voluntad de cumplir con dichas obligaciones y concienciar acerca de los beneficios que la cooperación administrativa aporta en materia de reducción del fraude fiscal.

Además, con los sistemas informáticos que se han puesto en marcha para el funcionamiento de los regímenes especiales, se ha dotado a las administraciones tributarias de mejores herramientas para hacer inspecciones selectivas y eficientes para la detección de operaciones fraudulentas.

Como sucede, por ejemplo, con el sistema VIES, que permite la comprobación de los números de identificación a efectos del IVA, que permite corroborar el estatus de empresario o profesional de un determinado cliente. Este sistema necesita mejoras, y debería arrojar más datos que permitan a un empresario tener una mayor certeza acerca de la identidad del cliente. Mediante acuerdos de cooperación debería conseguirse que las diferentes administraciones tributarias, o bien grupos de Estados, establezcan sistemas que permitan comprobar mediante los números de identificación proporcionados por los clientes si realmente se trata de un empresario y del empresario que dice ser.

- X. Dentro de las simplificaciones introducidas en el año 2019, se aceptó la aplicación de un umbral, según el cual aquellos proveedores que no superen los 10.000€ en ventas de SPPVE a destinatarios localizados en otros Estados miembro, durante el año natural, aplicarán a dichas ventas el principio de tributación en origen. A partir del momento en que superen el mencionado importe, estarán obligados a aplicar el principio de tributación en destino, inclusive en los años sucesivos.

Desde nuestro punto de vista, si bien se trata de una cifra pequeña, la aplicación del principio de tributación en origen es un retroceso en materia de IVA, por cuanto se verá nuevamente afectada la neutralidad, argumentos que ya hemos explicado anteriormente.

- XI. Después de algunos años de aplicación, se ha podido comprobar que la creación de los regímenes especiales ha ayudado a mejorar los niveles de recaudación del IVA. Gracias a esto, en la UE se ha decidido hacer una modificación sustancial en el régimen del IVA, que pasará a utilizar el principio de tributación en destino como regla general, tanto para las transacciones relacionadas con bienes como con servicios entre partes localizadas dentro de la UE.

Consideramos un acierto la aplicación generalizada del principio de tributación en destino. Desde 2021 se aplicará este principio a todos los servicios, eliminándose la referencia a los “prestados por vía electrónica”. De esta manera se produce un avance en cuanto a la neutralidad, pues se garantizará un tratamiento igualitario para los servicios con destinatarios en un determinado territorio sin importar la localización del proveedor.

Este paso resulta imprescindible para solucionar los problemas del régimen actual, el cual deja por fuera a una gran cantidad de servicios que son prestados por Internet, pero que no encajan dentro del hecho imponible servicios prestados por vía electrónica, porque requieren una intervención humana. Así sucede, por ejemplo, con servicios a distancia prestados por asesores jurídicos y económicos; en ciertos servicios de educación a distancia con clases en vivo, además, con servicios prestados por equipos de especialistas de la salud de manera remota, y otros tantos que la tecnología permitirá que se presten a través de Internet. Además, permite encarar los problemas de

territorialidad del impuesto que se presentarán en un futuro no muy lejano, pues la tecnología está permitiendo que se produzcan a distancia servicios impensables hace algunos años.

Asimismo, se evitarán problemas de competencia fiscal perniciosa, porque cada vez son más los servicios que pueden ser prestados a distancia, por ello, es necesario anticiparse a las posibles consecuencias que generarán los avances tecnológicos.

## JURISPRUDENCIA CITADA

### ASUNTOS SOMETIDOS AL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

1.- Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea:

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 4 de julio de 1985. Asunto C-168/84. *Gunter Berkeholz*.

Sentencia del TJUE de 14 de febrero de 1995. Asunto C-279/93. *Finanzamt Köln-Altstadt* contra *Roland Schumacker*.

Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 20 de febrero de 1997. Asunto C-260/95. *Commissioners of Customs and Excise* contra *DFDS A/S*.

Sentencia del TJUE de 19 de septiembre de 2000. Asunto C-454/98. *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG* contra *Finanzamt Borken* y *Manfred Strobel* contra *Finanzamt Esslingen*.

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 10 de abril de 2008. Asunto C-309/06. *Marks & Spencer PLC* contra *Commissioners of Customs & Excise*.

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 29 de octubre de 2009. Asunto C-174/08. *NCC Construction Danmark A/S* contra *Skatteministeriet*.

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 21 de octubre de 2010. Correspondiente al Asunto C-385/09. *Nidera Handelscompagnie BV* contra *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos*.

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 10 de noviembre de 2011. Asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10. *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* contra *The Rank Group plc*. *Peticiones de decisión prejudicial: Court of Appeal*

*(England & Wales) (Civil Division) y Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) - Reino Unido.*

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 10 de noviembre de 2011. Asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10. *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs contra The Rank Group plc.*

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 11 de septiembre de 2014. Asunto C-219/13. Procedimiento incoado por *K Oy.*

Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 11 de septiembre de 2014. Asunto C-291/13. *Sotiris Pappasavvas contra Fileleftheros Dimosia Etaireia Ltd y otros.*

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 16 de octubre de 2014. Asunto C-605/12. *Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku contra Welmory sp. z o.o.*

Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 12 de febrero de 2015. Asunto C-662/13. *Surgicare - Unidades de Saúde SA contra Fazenda Pública.*

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, Asunto C-479/13. *Comisión Europea contra República Francesa.*

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 5 de marzo de 2015, Asunto C-502/13, *Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo.*

Sentencia del TJUE (Sala Quinta) de 22 de octubre de 2015. Asunto C-264/14. *Skatteverket contra David Hedqvist.*

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 17 de diciembre de 2015. Asunto C-419/14. *WebMindLicenses left contra Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság.*

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 15 de septiembre de 2016. Asunto C-484/14. *Tobias Mc Fadden contra Sony Music Entertainment Germany GmbH*.

Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 7 de marzo de 2017. Asunto C-390/15. Procedimiento incoado por *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO)*.

## 2.- Sentencia del Tribunal de Primera Instancia:

Sentencia del Tribunal de Primera Instancia UE (Sala Tercera ampliada) de 8 de julio de 2008. Asunto T-99/04. *AC-Treuband AG contra Comisión de las Comunidades Europeas*.

## 3.- Conclusiones de los Abogados Generales de la Unión Europea

Conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro presentadas el 18 de mayo del 2004 correspondientes al Asunto C-8/03. *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL) contra Estado belga*. Petición de decisión prejudicial: Tribunal de première instance de Bruxelles - Bélgica. Sexta Directiva IVA - Artículos 4 y 9, apartado 2, letra e) - Concepto de sujeto pasivo - Lugar en que se efectúan las prestaciones de servicios - SICAV.

Conclusiones del Abogado General Sr. M. Poiares Maduro presentadas por el 12 de junio del 2008, correspondientes al Asunto C-288/07. Petición de decisión prejudicial planteada por a por la *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Reino Unido)*.

Conclusiones de la Abogada General Sra. J. Kokott presentadas el 6 de mayo del 2010 correspondientes al Asunto C-84/09. *Regeringsrätten (Suecia) y Skatteverket*.

Conclusiones de la Abogada General Sra. Verica Trstenjak, presentadas el 7 de septiembre de 2010, correspondientes al procedimiento Asunto C-270/09.

Conclusiones del Abogado General SR. J. Mazák, presentadas el 30 de septiembre del 2010 correspondientes al Asunto C-277/09. *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs contra RBS Deutschland Holdings GmbH.*

Conclusiones del Abogado General Sr. P. Cruz Villalon presentadas el 15 de septiembre del 2011 correspondientes al Asunto C-280/10. *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wasiewicz, spółka jawna contra Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*

Conclusiones del Abogado General Sr. P. Cruz Villalon presentadas el 26 de abril del 2012 correspondientes al Asunto C-511/10. *Finanzamt Hildesheim contra BLC Baumarkt GmbH & Co. KG.*

Conclusiones del Abogado General Sr. Paolo Mengozzi, presentadas el 14 de mayo de 2014, correspondientes al Asunto C-219/13. Procedimiento incoado por *K Oy.*

Conclusiones de la Abogada General Juliane Kokott, presentadas el 8 de septiembre de 2016, correspondientes al Asunto C-390/15. Procedimiento incoado por *Rzecznik Praw Obywatelskich (RPO).*

Conclusiones del Abogado General Sr. Maciej Szpunar, presentadas el 7 de febrero de 2017, correspondientes al Asunto C-610/15. *Stichting Brein contra Ziggo BV.*

## LEGISLACIÓN CITADA

### 1.- LEGISLACIÓN EUROPEA

#### A.- Tratados

Versión Consolidada del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, Diario Oficial nº C 326 de 26/10/2012 p. 0001 – 0390.

#### B.- Directivas

Primera Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Modificada por las medidas siguientes: (Directiva 69/463/CEE del Consejo, de 9 de diciembre de 1969; Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977).

Segunda Directiva 67/228/CEE del Consejo Europeo, , de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Directiva 76/308/CEE del Consejo, de 15 de marzo de 1976, referente a la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos resultantes de operaciones que formen parte del sistema de financiación del Fondo Europeo de Orientación y de Garantía Agrícola, así como de las exacciones reguladoras agrícolas y de los derechos de aduana, y relativa al impuesto sobre el valor añadido

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.

Décima Directiva 84/386/CEE del Consejo, de 31 de julio de 1984, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido al arrendamiento de bienes muebles corporales.

Directiva 89/552/CEE del Consejo, de 3 de octubre de 1989, relativa a la coordinación de determinadas disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros sobre el ejercicio de actividades de radiodifusión televisiva. Conocida como la Directiva «Televisión sin fronteras» (TSF).

Directiva 98/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de junio de 1998 por la que se establece un procedimiento de información en materia de las normas y reglamentaciones técnicas.

Directiva 98/48/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de julio de 1998 que modifica la Directiva 98/34/CE por la que se establece un procedimiento de información en materia de las normas y reglamentaciones técnicas.

Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de diciembre de 1999, por la que se establece un marco comunitario para la firma electrónica. (Derogada por el Reglamento 910/2014)

Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la

sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico).

Directiva 2000/65/CE del Consejo, de 17 de octubre de 2000, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta a la determinación del deudor del impuesto sobre el valor añadido. Derogada por la Directiva 2006/112/CE.

Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

Directiva 2006/58/CE del Consejo de 27 de junio de 2006 por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al periodo de vigencia del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Directiva 2006/138/CE del Consejo de 19 de diciembre de 2006, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido en lo que se refiere al periodo de vigencia del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión, y televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica. Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

Directiva 2008/09/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

Directiva 2008/117/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

Directiva 2009/110/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de septiembre de 2009, sobre el acceso a la actividad de las entidades de dinero electrónico y su ejercicio, así como la supervisión prudencial de dichas entidades, por la que se modifican las Directivas 2005/60/CE y 2006/48/CE y se deroga la Directiva 2000/46/CE.

Directiva 2010/45/UE del Consejo de 13 de julio de 2010 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo que respecta a las normas de facturación.

Directiva 2013/61/UE del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, que modifica las Directivas 2006/112/CE y 2008/118/CE por lo que respecta a las regiones ultraperiféricas francesas y, en particular, a Mayotte.

Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo de 29 de diciembre de 2017 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para la prestación de servicios y las ventas a distancia de bienes.

Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos del impuesto sobre el valor añadido aplicados a los libros, los periódicos y las revistas.

### C.- Reglamentos

Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n° 218/92.

Reglamento (CE) n° 885/2004 del Consejo, de 26 de abril de 2004, por el que se adaptan el Reglamento (CE) n° 2003/2003 del Parlamento Europeo y del Consejo, los Reglamentos (CE) n° 1334/2000, (CE) n° 2157/2001, (CE) n° 152/2002, (CE) n° 1499/2002, (CE) n° 1500/2003 y (CE) n° 1798/2003 del Consejo, las Decisiones n° 1719/1999/CE, n° 1720/1999/CE, n° 253/2000/CE, n° 508/2000/CE, n° 1031/2000/CE, n° 163/2001/CE, n° 2235/2002/CE y n° 291/2003/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, y las Decisiones 1999/382/CE, 2000/821/CE, 2003/17/CE y 2003/893/CE del Consejo, en los ámbitos de la libre circulación de mercancías, el derecho de sociedades, la agricultura, la fiscalidad, la educación y la formación, la cultura y la política audiovisual y las relaciones exteriores, como consecuencia de la adhesión de la República Checa, Estonia, Chipre, Letonia, Lituania, Hungría, Malta, Polonia, Eslovenia y Eslovaquia.

Reglamento (CE) n° 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Derogado por el Reglamento 282/2011.

Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Reglamento (UE) n° 910/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior y por la que se deroga la Directiva 1999/93/CE.

## 2.- LEGISLACIÓN ESPAÑOLA

A.- Constitución española de 27 de diciembre de 1978

B.- Leyes orgánicas

Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social

C.- Leyes

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

Ley 7/1996 de 15 de enero, Ley de Ordenación del Comercio Minorista.

Ley 12 de 1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997. Crea la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones. Esta comisión después entrará a formar parte de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia.

Ley 34 de 2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información. (en adelante, LSSI)

Ley 58 de 2003, de 17 de diciembre, Ley General Tributaria.

Ley 59 de 2003, de 19 de diciembre, Ley de firma electrónica.

Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos.

Ley 2 de 2010, de 1 de marzo, Traspone determinadas Directivas en el ámbito de la imposición indirecta y modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RCL 2004\651) para adaptarla a la normativa comunitaria.

Ley 13 de 2013 de 4 de junio, de creación de la Comisión Nacional de los Mercados y la competencia.

Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

D.- Reales decretos y reales decretos ley

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, Reglamento del IVA RIVA).

Real Decreto-ley 6/1996, de 7 de Junio, de Liberalización de las Telecomunicaciones. (Vigente hasta el 26 de abril de 1997)

## **DOCUMENTOS DE LA COMISIÓN Y EL CONSEJO EUROPEOS CITADOS**

Consejo Europeo. Resolución del Consejo de 6 de diciembre de 1994, sobre la protección jurídica de los intereses económicos de los Estados.

Consejo Europeo. Acto del Consejo de 26 de junio de 1995 por el cual se establece el Convenio relativo a la Protección de los Intereses Financieros de las Comunidades Europeas (95/C 316/07)

Comisión Europea. “Armonización de los Impuestos Sobre el Volumen de Negocios. Informe Provisional Sobre las Implicaciones del Comercio Electrónico para el IVA y las Aduanas”. — Documento del Grupo de Trabajo N°1 de los Servicios de la Comisión Europea. 1997

Comisión Europea. “Iniciativa europea de comercio electrónico”. — Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones. COM (1997) 157, 16 de abril.

Comisión Europea. “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”. — Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. COM (1998) 374, 17 de junio.

Comisión Europea. Comunicación de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo. “Estrategia para mejorar el funcionamiento del régimen del IVA en el marco del mercado interior”. COM (2000) 348 final, 07 de junio.

Comisión Europea. “Balance y actualización de las prioridades de la estrategia en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)”. — Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo. COM (2003) 614 final, 20 de octubre.

Comisión Europea. Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo, sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude del IVA. COM(2004) 260 final, 16, abril de 2004.

Comisión Europea. “Propuesta de Directiva del Consejo: Por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE a fin de simplificar las obligaciones en lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido” “Propuesta de Directiva del Consejo: Por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido, prevista en la Directiva 77/388/CEE, a sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, pero establecidos en otro Estado miembro”, “Propuesta de Reglamento del Consejo: Por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 1798/2003 por lo que se refiere a la introducción de disposiciones para la cooperación administrativa en el contexto del régimen de ventanilla única y del procedimiento de devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido. — Presentadas por la Comisión. COM (2004) 728 final, 29 de octubre.

Comisión Europea. “Proposal for a Council Directive: Amending directive 2002/38/EC as regards the period of application of the Value Added Tax arrangements applicable to radio and television broadcasting services and certain electronically supplied services”. — Report from the Commission to the Council. COM (2006) 210 final de 15 de mayo.

Comisión Europea. “Propuesta de Directiva del Consejo: Por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al periodo de vigencia del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica”. — Presentada por la Comisión. COM (2006) 739 final, 11 de noviembre.

Comisión Europea. “Una agenda digital para Europa”. — Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y

Social Europeo y al Comité de las Regiones. COM (2010) 245 final, 19 de mayo.

Comisión Europea. “Hacia un Acta del Mercado Único. Por una economía social de mercado altamente competitiva. Cincuenta propuestas para trabajar, emprender y comerciar mejor todos juntos”. — Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. COM (2010) 608 final, 27 de octubre.

Comisión Europea. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, y al Comité Económico y Social Europeo, sobre el futuro del IVA. Hacia un sistema de IVA más simple, robusto y eficaz adaptado al mercado único. COM (2011) 851 final, 6 de diciembre de 2011.

Comisión Europea. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Sobre las formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países”. COM (2012) 351 final, 27 de junio”.

Comisión Europea. “Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal”. Documento: 2012/771/UE.

Comisión Europea. Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que respecta a la implantación de un mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el ámbito del IVA. COM (2012) 428 final 31 de julio de 2012.

Comisión Europea. COM (2012) 722 final. 6 de diciembre de 2012, Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal.

Comisión Europea. “Anexo de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones. Adecuación y eficacia de la normativa (REFIT): Resultados y próximas etapas”. COM (2013) 685 final, 29, octubre de 2013.

Comisión Europea. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico Europeo y al Comité de las Regiones. Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa. COM(2015) 192 final, 6 de mayo de 2015.

Comisión Europea. “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir”. COM (2016) 148 Final, 7 de abril de 2016.

Comisión Europea. "VAT Aspects of cross-border e-commerce- Options for modernisation Final report – Lot 3". Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop Comisión Europea, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Bruselas. Deloitte. Noviembre (2016).

Comisión Europea. “Propuesta de reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (UE) 904/2010 en lo que se refiere al sujeto pasivo certificado”. COM (2017) 567 Final, 4 de octubre de 2017.

TAXUD72013/DE/319. 30 de junio de 2015. “Implementing the «destination principle» to intra-EU B2B supplies of goods. Feasibility and economic evaluation study. Final Report”. Preparado por Ernst & Young LLP para la Comisión Europea.

TAXUD/2015/CC/131. 11 de septiembre de 2018. Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2018. Final Report.

## DOCUMENTOS DE ORGANIZACIONES INTERNACIONALES CITADOS

### DOCUMENTOS DE LA OCDE

- OCDE — *"The challenges to tax authorities and taxpayer. An informal round table discussion between business and government"*. Paris, 1996.
- *"Dismantling the barriers to global electronic commerce"*— An international conference organized by the OECD and the government of Finland in cooperation with the European Commission, the government of Japan and the Business and Industry Advisory Committee to the OECD. Turku, Finland, 19, 21 November 1997.
- *"A Borderless World: Realising the potential of Electronic Commerce"*. Taxation framework conditions. — A report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, Ottawa, 7, 9 October 1998
- *"Economic and Social Impact of E-commerce: Preliminary Findings and Research Agenda"*. — OECD Digital Economy Papers, No. 40, OECD Publishing, 1999. <http://dx.doi.org/10.1787/236588526334>
- *"Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5"*. — Committee on Fiscal Affairs. Paris 22 diciembre 2000.
- *"Report by the Consumption Tax Technical Advisory Group (TAG)"*. Paris diciembre 2000.

- “*Report by the Technical Advisory Group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits (Business Profits TAG)*”. – París diciembre 2000.
- “*Consumption tax aspects of electronic commerce*”. – A report from Working Party No 9 on Consumption Taxes to the Committee on Fiscal Affairs. París febrero 2001.
- “*Report by the Technology Technical Advisory Group*”. – A report from working party No 9 on consumption taxes to the Committee on Fiscal Affairs. OECD París febrero 2001.
- “*Tax administrations aspects of electronic commerce: responding to the challenges and opportunities*”. – A report from the Forum on strategic Management to the Committee on Fiscal Affairs. OECD París febrero 2001.
- “*The impact of the communications revolution on the application of «place of effective management» as a tie breaker rule. –A discussion paper from the technical advisory group on monitoring the application of existing treaty norms for the taxation of business profits*”. OECD París febrero 2001.
- “*Tax treaty characterization issues arising from e-commerce*”. – Report to working party No 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs. By the Technical Advisory Group on Treaty Characterization of Electronic Commerce Payments. OECD París febrero 2001.
- “*Draft summary record of the tenth meeting of the working party no. 9 sub-group on electronic commerce*”. – Directorate for Financial, Fiscal and Enterprise Affairs. Committee on Fiscal Affairs. OECD París octubre 2001.
- “*Taxation and electronic commerce. Implementing the Ottawa taxation framework conditions*”. OECD París 2001.

- “Resumen: *Tributación fiscal y comercio electrónico. Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa*”. OECD París 2002.
- “*Foro sobre la administración tributaria: subgrupo de servicios a los contribuyentes. Informe de la encuesta. Encuesta sobre tendencias y evolución del uso de servicios electrónicos para la prestación de servicios al contribuyente*”. – Centro de Administración y Política Tributaria. OECD París diciembre 2009.
- “*La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie «Información comparada» (2008)*”. – Centro de Administración y Política Tributaria. OECD París enero 2009.
- “*International VAT/GST Guidelines “International trade in services and intangibles” “Public consultation on draft guidelines for customer location*”. – Working Party N°9 on Consumption Taxes. OECD París 2010.
- “*OECD Model Tax Convention: Revised proposals concerning the interpretation and application of article 5 (Permanent Establishment) 19 October 2012 to 31 January 2013*”. – OECD París 2012.
- “*Electronic and Mobile Commerce*”, – OECD Digital Economy Papers, No. 228, OECD París 2013.
- “*Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital (versión preliminar)*”. – Proyecto OCDE/G20 de erosión de la base imponible y traslado de beneficios. (Acción 1 objetivo 2014) OECD París 2014.
- “*Discussion drafts for public consultation. International VAT/GST guidelines. Guidelines on place of taxation for business to consumer supplies of services and intangibles*”. – Provisions on supporting the guidelines in practice. 18 de diciembre de 2014 – 20 de febrero de 2015. OECD París 2014.

- “*International VAT/GST Guidelines*”. –OECD París abril 2014.
- “*Skills and Jobs in the Internet Economy*”, – OECD Digital Economy Papers, No. 242, OECD París 2014.
- “*Tax Inspectors Without Borders (TIWB) Toolkit. Version 2*”, – OECD París noviembre de 2014.
- “*International VAT/GST Guidelines*”. – Third meeting of the OECD global forum on VAT. OECD París noviembre de 2015.
- “*International VAT/GST Guidelines*”. –OECD París noviembre de 2017.

#### DOCUMENTOS DE LAS NACIONES UNIDAS

- UNCITRAL — “*Ley modelo de sobre comercio electrónico, con la guía para su incorporación al derecho interno 1996 con el nuevo artículo 5 bis aprobado en 1998*”. Naciones Unidas, Nueva York, 1999.
- “*Ley modelo sobre las firmas electrónicas 2001*”, Naciones Unidas, Nueva York, 2012.

**BIBLIOGRAFÍA CITADA**

- AGULLÓ AGUERO, A. (1986). “*El Impuesto de Sociedades ante el Derecho Comunitario*”, Impuestos: Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia, (10), 1986, pp. 131-147.
- (1999). “*El marco internacional de la fiscalidad del comercio electrónico*”, Actualidad Informática Aranzadi, (33), 1999, pp. 9-12.
- ÁLAMO CERRILLO, R.; LAGOS RODRÍGUEZ, G. (2015). “*Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la realidad económica digital*”. Quincena Fiscal (3), 2015, pp. 19-30.
- ALM, J. (2013). “*Comprender y combatir la evasión fiscal*”. Institut d'Economia de Barcelona IEB Universitat de Barcelona, Barcelona.
- AVI-YONAH, R. S. (2001). “*Tax competition and e-commerce*”. Scholarship repository. University of Michigan: <http://repository.law.umich.edu/articles/828/>
- BALLARÍN ESPUÑA, M. (2001). “*La modificación de la base imponible en el Impuesto sobre el Valor Añadido: aspectos materiales*”. Gaceta Fiscal (198), pp. 66-95.
- BALLARÍN ESPUÑA, M.; BASSAS PEREZ, I.; CASTILLO SOLSONA, M.; MARCO PEÑAS, E.; VEGA GARCÍA A. (2013). “*Cooperació interadministrativa per millorar la gestió dels tributs i de les multes locals a Catalunya*.” Barcelona: Escola d'Administració Pública de Catalunya.
- BUHLER, O. (1968). “*Principios de derecho internacional tributario*”. (F. CERVERA TORREJON, Trad.) Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

- BUSTOS BUIZA, J. A.; FRAISERO ARANGUREN, I.; NIETO ALTUZARRA, F.; SANCHEZ GALLARDO, J.; SEIJO PÉREZ, F. J. (2001). *"Fiscalidad del comercio electrónico"*. Madrid: Francis Lefebvre.
- BANCO CENTRAL EUROPEO. (2012). *"Virtual currency schemes"*. Frankfurt am Main, BCE .
- BARONE, L., BELKINDAS, M. V., BETTENDORF, L., BIRD, R., BONCH-OSMOLOVSKIY, M., SMART, M. (2013). *"Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member State"*. CASE - Center for Social and Economic Research. Varsovia: CASE- Center for Social Economic Research on behalf of CASE Network.
- BERLIRI, A. (1971). *"L'Imposta sul Valore Aggiunto"*. Milán: A. Giuffrè Editore.
- (1974). *"Principios de Derecho Tributario"* (Vol. III). (PALAO TABOADA, C. Trad.) Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- BRUCE, D., FOX, W. (2001). *"State and local sales tax revenue losses from e-commerce: updated estimates"*. Tax notes State, pp. 203-214.
- BRUCE, D., FOX, W. F., LUNA, L. (2009). *"State and Local Government Sales Tax Revenue Losses from Electronic Commerce"*. Tax notes State, pp. 1-32.
- COMISIÓN DEL MERCADO DE TELECOMUNICACIONES. (2013). *"Informe E-commerce, nota metodológica primer trimestre de 2013"*.
- COMMITTEE ON DE JUDICIARY. (2012). *"Constitutional limitations on States' Authority to collect sales taxes in e-commerce"*. Washington: Authenticated U.S. Government Information.
- CUBERO TRUYO, A. (2014). *"El Impuesto sobre el Valor Añadido (III). Operaciones internacionales"*, en PEREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO,

- F., ET AL “Curso de Derecho Financiero y Tributario. Parte especial” (8ª edición, 2014 ed.). Madrid: Tecnos, pp. 897-950
- CUBERO TRUYO, A., & DÍAZ RAVN, N. (2012). “*Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España y Modelo de la OCDE*”. Valencia: Tirant lo Blanch.
- CAZORLA PRIETO, L. M., & CHICO DE LA CÁMARA, P. (2017). “*Introducción al sistema tributario español*”. Pamplona: Aranzadi.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2009). “*Fiscalidad del comercio electrónico: imposición directa e indirecta*”. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (2010). “*La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico*”. *Crónica Tributaria* (135), pp. 29-86.
- (2011). “*La devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro. Alcance de la Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, y su transposición a nuestro ordenamiento interno. La aprobación de la Ley 2/2010, de 1 de marzo*”. *Revista Aranzadi Unión Europea* (6), pp. 19-27.
- (2011). “*La determinación del lugar de prestación de los servicios electrónicos a efectos del IVA tras la reforma de las normativas comunitaria e interna*”. *Gaceta Fiscal* (305), pp. 63-92.
- (2015). “*Los nuevos regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica y sus reglas de localización en el IVA*”. *Gaceta Fiscal* (353), pp 89-118.
- CANNAS, F. (2015). “*The new models of the digital economy and the challenges for VAT systems*”. En, LANG, M.; I. LEJEUNE, I.(Eds.), “*VAT/GST in*

*a global digital economy*”, Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law and Business, pp. 1-13.

CAMPOS APARICIO, C.; LÓPEZ PEREZ, A. (2013). *“Educación Tributaria y lucha contra el fraude”*. En: GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. *“Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (2.a ed.) “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” (1.a parte) fraude fiscal: Dimensión nacional”*. Instituto de Estudios Fiscales. Doc. 16/2013, pp. 119-130.

CHRISTIANS, A. (2010). *“Networks, norms, and national tax policy”*. Washington University Global Studies Law Review, 9 (1), pp. 1-37.

COCKFIELD, A. J. (2006). *“The Rise of the OECD as Informal World Tax Organization Through National Responses to E-Commerce Tax Challenges”*. Yale Journal of Law and Technology, 8 (1), pp. 136-187.

COCKFIELD, A.; HELLERSTEIN, W.; MILLAR, R.; WAERZEGGERS, C. (2013). *“Taxing Global Digital Commerce”*. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer.

COBB, P.; KOBRIN, S. J., WAGNER, E. (2000). *“Taxing e-commerce: The landscape of Internet taxation”*. University of Pennsylvania Journal of International Law, 21, pp. 659-678.

ELVIRA BENITO, D. (2007). *“El Establecimiento Permanente. Análisis de sus definiciones y supuestos constitutivos en derecho español”*. Valencia: Tirant lo Blanch.

ESTELLER-MORÉ, A. (2014). *“Economía sumergida, fraude fiscal y amplitud de bases”*. Institut d'Economía de Barcelona IEB - Universitat de Barcelona, Barcelona.

- DE BUNES IBARRA, J. M., & SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. (2008). *“Naturaleza. Normativa. Territorio de aplicación”*. En DE BUNES IBARRA, J. M. “Manual del Impuesto Sobre el Valor Añadido”, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 33-111.
- DE LA FERIA, R. (2009). *“The European VAT system and the internal market”*. Amsterdam: IBFD.
- DELGADO GARCÍA, A. (2009). *“El IVA en el consumo por vía electrónica”*. Revista electrónica. IDP Internet Derecho y Política (9), pp. 1-9.
- DELGADO GARCÍA, A. M., & OLIVER CUELLO, R. (2015). *“Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico”*. Revista electrónica. IDP Internet Derecho y Política (20), pp. 108-120.
- DELGADO PACHECO, A., & PLATAS SANCHO, V. (2008). *“La gestión del impuesto”*, en DE BUNES IBARRA, J. M., *“Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido”*, Madrid: IEF Instituto de Estudios Fiscales, pp. 1219-1283.
- DÍAZ, J. F. (2006). *“Los enlaces en Internet. Propiedad Intelectual e Industrial y Responsabilidad de los Prestadores”*. Cizur Menor: Thomson Aranzadi.
- ESTEVE PARDO, M. L. (2017). *“Intangibles y precios de transferencia. Las nuevas directrices de la OCDE y sus aspectos más cuestionables”*, en MORENO GONZÁLEZ, S. (dir) *“Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital”*. Cizur Menor: Aranzadi, pp. 363-390.
- FERRÉ OLIVÉ, J. C. (2014). *“El bien protegido en los delitos tributarios”*. Revista Penal (33), pp. 91-107.

- FERRERIRO LAPATZA, J., MARTÍN FERNÁNDEZ, J., & RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2013). *Curso de derecho tributario: Sistema tributario español*. Barcelona: Marcial Pons.
- FREEDMAN, J. (2011). *The anatomy of tax avoidance counteraction: Abuse of law in a tax context at Member State and European Union Level*. En R. DE LA FERIA, S. VOGENAUER, R. De la Feria, & S. Vogenauer (Eds.), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Oxford: Hart Publishing. pp. 365-380.
- FREEDMAN, J. (2003). *Consumption Tax Nexus: The Connection with the Transaction to be Taxed*. Georgia Law Review, 38, pp.119-142.
- GUILLÉN CARAMÉS, J. (2014). *La descentralización del derecho de la competencia*. En GARCÍA – CRUCES, J. A., *Tratado de derecho de la competencia y de la publicidad* (Vol. I). Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 751-887.
- GAMAGE, D., & HECKMAN, D. (2012). *From a better way forward for state taxation of e-commerce*. Berkeley Law. University of California. Scholarships Repository: <http://scholarship.law.berkeley.edu/facpubs/1700>
- GARCÍA BERRO, F. (2010). *Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación*. Revista Española de Derecho Financiero (145), pp. 41-95.
- GARCÍA MEXÍA, P. (2005). *Principios de Derecho de Internet*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- GÓMEZ BARRERO, C., GARDETA GONZÁLEZ, E. (2008). *Localización del hecho imponible (II) Prestaciones de servicios. Concepto de establecimiento*

- permanente y regla general, artículo 69*". En DE BUNES IBARRA, J. M. "Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido", Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 299-343.
- GÓMEZ DÍAZ, D. (2003). "La historia económica en Internet". HAOL Historia actual On Line (3), pp. 91-124.
- GORAZDA, M., ELVIRA BENITO, D. (2014). "Destination Principle in Intra-community Services and the 'Fixed Establishment' in the VAT. A comparative Study of Polish and Spanish Law". Intertax , 42 (2), pp. 122-135.
- HAAS, A. F. (2004). "Internet taxation: The battle begins". Journal of State Taxation, (23), pp. 43-50.
- HELLERSTEIN, W. (2000). "Deconstructing the debate over state taxation of electronic commerce". Harvard Journal of Law & Technology, 13 (3), pp. 499-565.
- (2007). "Internal Consistency Dead: Reflections on an Evolving Commerce Clause Restraint on State Taxation". Tax Law Review, (61), pp. 1-52.
- (2015). "Exploring the potential linkages between income taxes and VAT in a digital global economy". En M. LANG, I. LEJEUNE, M. LANG, & I. LEJEUNE (Eds.), "VAT/GST in a global digital economy", Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law and Business, pp. 83-117.
- HERRERA MOLINA, P. (1998). "Capacidad económica y sistema fiscal". Madrid: Marcial Pons.
- HERRERO DE LA ESCOSURA, P. (1996). "El IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas". Madrid: Marcial Pons.

- HORTALÁ I VALLVE , J., ROCCATAGLIATA, F., & VALENTE, P. (2000). “*La fiscalidad del comercio electrónico*”. Valencia: CISS.
- IGLESIAS TORRENS, Y. (2011). “*Análisis jurídico hacendístico de la norma general en la prestación de servicios en la UE*”. InDret , 1 (1), pp. 1-48.
- LAMENSCH, M. (2012). “*Are 'reverse charging' and the 'one-stop-shop-scheme' efficient ways to collect VAT on digital Supplies?*”, World Journal of VAT/GST Law, 1 (1), pp. 1-20.
- (2015). “*The treatment of 'digital products' and other e-services under VAT*. In M. LANG, & I. LEJEUNE, *VAT/GST in a global digital economy*”, Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer Law and Business, pp. 15-39.
- (2016) “*Soft law and EU VAT: From informal to inclusive governance?*”, World Journal of VAT/GST Law, (5:1), pp. 9-31.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, P. (2010). “*La competencia fiscal desleal en los Estados Miembros de la Unión Europea*”. Pamplona: Aranzadi.
- LI, J. (2000). “*E-commerce tax policy in Australia, Canada and the United States*”. University of New South Wales Law Journal, Vol. 23, (2), pp. 313-329.
- LONGÁS LAFUENTE, A., SUÑER NEGRE, X. M. (2008). “*El sujeto pasivo. La repercusión*”. En DE BUNES IBARRA, J. M. “*Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido*”. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 747-819.
- MACARRO OSUNA, J. M. “*El nuevo régimen de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y servicios y la generalización del reformado sistema de ventanilla única: ¿un régimen definitivo para las operaciones intra-UE con consumidores?*” Revista

española de Derecho Financiero (81) Enero – Marzo 2019. pp. 179-231.

MAGUIRE, S. (2013). “*State taxation of Internet transactions*”. Washington: Congressional Research Service, pp. 1-19.

MARÍN HERNÁNDEZ, J., FERREIRO LAPATZA, J. J., & RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2013). “*Curso de Derecho Tributario Sistema tributario español (8ª edición ed.)*”. Madrid: Marcial Pons.

MARTÍN DELGADO, I. (2010). “*Concepto y régimen jurídico de la sede (administrativa) electrónica*”. En. COTINO HUESO, L VALERO TORRIJOS, J. “*Administración electrónica: la Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos y los retos jurídicos del e-gobierno en España*”. Valencia: Tirant Lo Blanc. pp. 501-524.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M. (2013). “*Competencia fiscal e imposición indirecta en la Unión Europea*”. Madrid: CEF.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M., CASADO OLLERO, G. (2018). “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*” (Vol. 29). Madrid: Tecnos.

MARTINEZ ALONSO, J. (2008). “*Evolución de la normativa comunitaria del Impuesto sobre el Valor Añadido en los servicios de comercio electrónico*”. Forum Fiscal de Álava (6), pp. 11-22.

MAULEON, I. (2014). “*Cifras de economía sumergida*”. Institut d'Economia de Barcelona IEB - Universitat de Barcelona, Barcelona.

- MCLURE JR., C. E. (2000). *“Rethinking state and local reliance on the retail sales tax: Should we fix the sales tax or discard it?”*. Brigham Young University Law Review, (1), pp. 77-138.
- MILLAR, R. (2015). *“Looking ahead: potential solutions and the framework to make them work”*. En M. LANG, I. LEJEUNE, “VAT/GST in a global digital economy”, Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, pp. 173-196.
- MORENO VALERO, P. A. (2011). *“El fraude en el IVA y sus desencadenantes”*. Crónica Tributaria (139), pp. 165-178.
- NEUMARK, F. (1974). *“Principios de la Imposición”*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- NÚÑEZ GRAÑÓN, M. (2001). *“La sujeción al IVA”*. Madrid: Marial Pons.
- OLIVER CUELLO, R. (2009). *“Fiscalidad internacional y comercio electrónico”*. Revista electrónica. IDP Internet Derecho y Política (9), pp. 1-10.
- (2011). *“La sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria”*. Revista electrónica. IDP Internet Derecho y Política (12), pp. 44-54.
- (2011). *“Régimen jurídico de los certificados tributarios”*. Revista Española de Derecho Financiero (149), pp. 89-142.
- ORTEGA DÍAZ, J. (2006). *“Los enlaces en Internet”*. Cizur Menor, Navarra, España: Thomson Aranzadi.
- PEDRAZA CÓRDOBA, J. (2014). *“Competencia efectiva y servicios de interés económico general”*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- PEGUERA POCH, M. (2010). *“Principios de Derecho de la Sociedad de la Información”*. Navarra: Aranzadi.

- PONIATOWSKI, G., BONCH-OSMOLOVSKIY, M., BELKINDAS, M. (2016) *“Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2016 Final Report (September 19, 2016)”*. CASE Research Paper No. 483.
- ROSELL LLORENS, (2017) *“Identificació i compliment del dret en la societat de la informació: reflexions sobre la teoria del sistema jurídic”*. Tesis doctoral UPF
- ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, T. (2007). *“Intangibles y precios de transferencia”*. Crónica tributaria (125), 107-147.
- (2012). *“Principios globales de fiscalidad internacional”*. Barcelona: El Fisco.
- RUIZ DE ZUAZU, M. G. (2016). *“La educación fiscal como herramienta de prevención del fraude fiscal”*. Presupuesto y gasto público (82), pp. 9-22.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1993). *“Lecciones de derecho financiero (10ª ed.)”*. Madrid: Universidad Complutense.
- SCHENK, A., OLDMAN, O. (2006). *“Value Added Tax: A comparative approach”*. Cambridge: Cambridge University Press.
- SCHNEIDER , F. (2013). *“The shadow economy in Europe”*. Johannes Kepler Universitat, Linz.
- SCHÖN, W. (2002). *“Tax competition in Europe”*. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- SHAKOW, D. J. (2013). *“The taxation of cloud computing and digital content”*. Tax Notes, 140 (4), pp. 13-26.
- SOLER ROCH, M. (1997). *“Una reflexión sobre el principio de residencia como criterio de sujeción al poder tributario del Estado”*. Valladolid: Lex Nova.

- STEICHEN, A. (2002). “*Tax competition in Europe or the taming of leviathan*”. en SCHÖN W., “*Tax competition in Europe*”. Amsterdam: IBDF.
- TEJERIZO LÓPEZ, J. M. (2019). “*Impuesto Sobre el Valor Añadido*”. En MARTÍN QUERALT, J. M. TEJERIZO LÓPEZ, CAYÓN GALIARDO, A., “*Manual de Derecho Tributario Parte Especial*”. Pamplona: Aranzadi, pp. 628-813.
- TERRA, B., WATTEL, P. (2005). “*European tax law*”. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- TERRA, B., KAJUS, J. (2012). “*A guide to the European tax directives*”. Amsterdam: IBFD.
- TIPKE, K. (2002). “*La moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*”. (P. GUERRERO, Trad.) Madrid: Marcial Pons.
- TUMPEL, M., WURM, G. (2012). “*Extension of reverse-charge: a solution to combat VAT fraud?*”, En T. ECKER, M. LANG, I. LEJEUNE, P. ESSERS , E. KEMMEREN (Eds.), “*The future of indirect taxation*”, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International, pp. 587-606.
- URQUIZU CAVALLÉ, A. (2019) “*El modelo de negocios basado en compartir bienes y/o servicios: marcos jurídicos y tributación (I)*”. Quincena Fiscal (10). pp. 47-72.
- URQUIZU CAVALLÉ A. (2019) “*El modelo de negocios basado en compartir bienes y/o servicios: marcos jurídicos y tributación (II)*”. Quincena Fiscal (11). pp. 95-120.
- VÁZQUEZ DEL REY, A. (2015). “*VAT Connecting Factors: Relevance of the place of supply*”. Intertax , 43 (5), 410-417.

- VAN KESTEREN, H., MERKX, M. (2012). *“The concept of taxable person (and fixed establishment) in EU VAT”*. En ECKER, T., M. LANG, I. LEJEUNE, P. ESSERS, E. KEMMEREN (Eds.), *“The future of indirect taxation”*. Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International.
- VEGA GARCÍA, (2014). *“El soft law en la fiscalidad internacional”*. Tesis Doctoral UPF.
- VIARD, A. D. (2012). *“Use tax collection on interstate sales: The need for federal legislation”*. Tax Notes State, 66 (9), pp. 657-667.