



Universidad de Valladolid

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Grado en Marketing e Investigación de Mercados

El IVA y el Comercio Electrónico

Presentado por:

Isabel Miranda Cañibano

Tutelado por:

Julián Ibáñez Casado

Valladolid, 9 de Junio de 2015

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	2
2. EL COMERCIO ELECTRÓNICO. DEFINICIÓN Y TIPOS.....	4
2.1. DEFINICIÓN DE COMERCIO ELECTRÓNICO	4
2.2. TIPOS DE COMERCIO ELECTRÓNICO	4
2.2.1. Comercio Electrónico off-line y on-line.....	4
2.2.2. Comercio Electrónico B2B, B2C, C2C, C2A, B2A	7
2.3. TENDENCIA Y EVOLUCIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	9
3. REGULACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA.....	11
3.1. ORGANIZACIONES QUE REGULAN EL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	13
3.1.1. NIVEL INTERNACIONAL.....	13
A) Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE) ...	13
B) Unión Europea (UE).....	13
C) Organización Mundial del Comercio (OMC).....	14
3.1.2. NIVEL NACIONAL.....	14
La Agencia Tributaria en la Red	14
4. EL IVA Y LAS OPERACIONES OFF-LINE Y ON-LINE	16
4.1. EL IVA Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO OFF-LINE	16
4.2. EL IVA Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO ON-LINE	18
4.2.1. Localización de los servicios.....	19
4.2.2. Determinación del sujeto pasivo	19
5. LA REFORMA FISCAL EUROPEA 2015	21
6. PROCEDIMIENTOS TELEMÁTICOS Y ELECTRÓNICOS	24
6.1. FACTURACIÓN TELEMÁTICA.....	24
6.2. FIRMA ELECTRÓNICA.....	25
6.3. PROTECCIÓN DE DATOS DE CARÁCTER PERSONAL	26
7. CONCLUSIONES.....	28
8. BIBLIOGRAFÍA	30
ANEXO 1	32
ANEXO 2	33
ANEXO 3	34

1. INTRODUCCIÓN

Actualmente el Comercio Electrónico se encuentra en una fase de desarrollo y constante evolución. En la era de la información y la nueva economía a través de internet, el Comercio Electrónico se ha ido configurando como uno de los principales instrumentos para materializar y desarrollar las nuevas relaciones comerciales. Este desarrollo tan rápido, principalmente en la última década, implica un cambio en el concepto de comercio tradicional, que poco a poco ha ido adaptándose a las nuevas exigencias del mercado. Este fenómeno lleva consigo una serie de cuestiones a tratar en torno a la tributación de este tipo de comercio.

Se trata de un tema de actualidad, que cada día se desarrolla más, debido a la nueva era de la tecnología. Las personas optan por una mayor comodidad y rapidez a la hora de efectuar sus operaciones comerciales. Esto provoca una gran preocupación hacia la seguridad en la red, que en cierto modo, es una de las causas que frena el crecimiento del comercio electrónico, debido a la desconfianza e incertidumbre que genera lo desconocido.

Las empresas que realizan ventas online a distancia desde España a otros países de la Unión Europea deben conocer la correcta aplicación de la mecánica impositiva del IVA. En este sentido resulta imprescindible determinar:

- Si las ventas se pueden calificar como entregas de bienes o como una prestación de servicios, en general, o de servicios electrónicos, en particular.
- Si el cliente es un consumidor o una empresa.
- Dónde está establecido el cliente.

La normativa sobre el IVA está armonizada a nivel europeo, no obstante cada Estado Miembro puede establecer algunas particularidades como por ejemplo en lo relativo a los tipos de IVA aplicables a productos o servicios. Las empresas suelen conocer bien la normativa a aplicar en los casos en los que, tanto la empresa como el cliente, están en España.

Por estos motivos, es importante saber en qué consiste esta forma de negocio, cómo y cuáles son las condiciones y reglas establecidas, y principalmente la

transparencia que este debe reflejar en los usuarios, tanto a nivel nacional como en aquellas operaciones realizadas con otros miembro de la Unión Europea, o incluso con otras economías del resto del mundo.

Por lo tanto, en este trabajo, se estudiará en profundidad en qué consiste el comercio electrónico y que formas de comercio electrónico están presentes en nuestra sociedad. Cuáles son los principales y más destacados tipos de comercio a través de la red, atendiendo a los sujetos que intervienen, ya sean consumidores finales, empresarios o profesionales y la Administración Pública.

Más adelante, y como grueso de este trabajo, se desarrollará en profundidad la imposición indirecta o IVA (Impuesto sobre el valor añadido), aplicable a cada tipo de comercio electrónico. La tributación en el IVA de una operación realizada en la red, la cual depende, de si se trata de una entrega de bienes o venta por internet, o siendo prestación de servicios, de si el destinatario es un empresario o un consumidor final y por último, de donde se encuentran establecidas las partes, si hablamos de prestación de servicios, o de donde sea la puesta a disposición y si existe o no un transporte de mercancías, en el caso de la entrega de bienes.

Es importante, tener constancia de quienes son los principales organismos que intervienen en la regulación de la fiscalidad del Comercio Electrónico tanto a nivel nacional como internacional, ya que sin su actuación, no existiría regulación al respecto.

Por otro lado, se hace un breve acercamiento a otros aspectos y conceptos relevantes en lo que respecta al comercio electrónico y a la fiscalidad del mismo. Éstos son la facturación telemática, la firma electrónica y la protección de datos.

Finalmente y como objetivo de este trabajo, se plantean los principales retos y oportunidades del comercio electrónico, tanto para los contribuyentes como para las administraciones, haciendo referencia a la residencia fiscal y a la determinación de la renta. Hay que destacar los problemas que también se desprenden de la regulación del mismo, y las diferencias existentes en la regulación dentro de la Comunidad Europea y fuera de ésta.

2. EL COMERCIO ELECTRÓNICO. DEFINICIÓN Y TIPOS.

2.1. DEFINICIÓN DE COMERCIO ELECTRÓNICO

El comercio electrónico o e-commerce está definido por la OCDE¹ como “*el proceso de compra, venta o intercambio de bienes, servicios e información a través de las redes de comunicación*”. Existen gran variedad de formas y posibilidades para adquirir bienes o servicios que son ofrecidos por los proveedores desde cualquier parte del mundo.

No sólo comprende la compra y la venta electrónica de bienes y servicios, sino que engloba muchas otras actividades que tienen lugar antes y después de la venta. Éstas son, la publicidad, la búsqueda de información, la atención al cliente, la distribución de los productos, etc. Por lo tanto, se puede entender como la distribución, venta, compra, marketing y suministro de información de productos o servicios a través de Internet, haciendo posible un acceso a los mismos durante las veinticuatro horas del día.

2.2. TIPOS DE COMERCIO ELECTRÓNICO

Dentro del comercio electrónico existen dos clasificaciones. La primera en función del medio a través del cual se adquiere el producto o servicio, la segunda, según la naturaleza del sujeto pasivo.

2.2.1. Comercio Electrónico off-line y on-line

En el primer caso, se pueden distinguir dos tipos (off-line y on-line) en función de si el producto o servicio se recibe física o electrónicamente (en este último caso se habla exclusivamente de servicios). Las diferencias entre ambos consisten en la forma de realizar las operaciones y en el tipo de bien objeto de la transacción.

Comercio Electrónico Off-line

El comercio electrónico off-line o ventas por internet (también denominado comercio electrónico indirecto), será aquel en el cual se comercializan los productos a través de internet, y los clientes, los reciben por medios de

¹ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Su misión es promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

transporte convencionales (éstos pueden ser por correo, a través de un distribuidor, recogién dose en un punto de venta en el propio establecimiento, etc.). Los servicios, por otro lado, se contratan por la vía electrónica, pero se prestan por medio de canales tradicionales y no se efectúa la prestación de servicios a través de internet. Se trata, en definitiva, de un comercio contratado por la vía electrónica, cuyas mercancías hay que desplazarlas físicamente de un lugar a otro.

Este tipo de operaciones no son considerados verdaderos servicios electrónicos. En este caso, la adquisición tanto de productos como de servicios se contrata por la vía electrónica (a través de internet), pero pueden contratarse como alternativa a esta, por muchos otros medios (por la vía telefónica, por carta, de forma presencial en el punto de venta, etc....).

Comercio Electrónico On-line

El comercio electrónico on-line o servicios electrónicos (también denominado comercio electrónico directo), se define como la contratación y transmisión de bienes o servicios a través de la vía electrónica. En este caso las empresas comercializan por internet la venta de bienes y servicios, siendo el envío, el transporte y la recepción realizados también por medios electrónicos, sin desplazamiento físico del objeto de la venta, es decir, que comercializan artículos digitales que pueden ser transmitidos por vía telemática a través de equipos informáticos.

Según la Directiva 2002/38/CE², *“los servicios se prestan por la vía electrónica cuando su transmisión sea enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento electrónicos”*.

Según el artículo 7 del Reglamento 282/2011³ se consideran que son servicios electrónicos *“aquellos prestados a través de internet o de una red electrónica*

² Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo, 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. (D.O. L 128, de 15 de mayo).

que estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información”.

En el comercio on-line todas las ventas son consideradas prestaciones de servicios, en ningún caso tendrá la consideración de entrega de bienes. Cabe mencionar por tanto, que cuando una empresa que presta un servicio, y un cliente que lo adquiere, mantienen entre ambos una comunicación mediante correo electrónico, esto no implicará que los servicios contratados tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica, ya que se prestarán a través de medios convencionales. En este caso tendrá la consideración de comercio electrónico off-line.

El artículo 7 del Reglamento 282/2011⁴ delimita el concepto de comercio electrónico on-line y considera que son servicios electrónicos aquellos que han de tributar a efectos de IVA, éstos son el suministro de productos digitalizados, los servicios que apoyan la presencia de empresas en internet, los servicios generados a través de Internet o de una red electrónica, los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y la concesión del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado online.

Según la Directiva 2006/112/CE⁵, se considerarán, también prestación de servicios, entre otros, el alojamiento de sitios web, el acceso o descarga de fondos de escritorio, imágenes fotográficas o de salvapantallas, el contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas, el acceso o descarga de música y películas,...

³ Reglamento de Ejecución (UE) nº 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.

⁴ Reglamento de Ejecución (UE) nº 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.

⁵ Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Por el contrario, no tendrán consideración de servicios prestados a través de internet, y por tanto, no han de tributar a efectos de IVA, principalmente los servicios de radiodifusión, televisión, telecomunicaciones, publicidad, entre otros.

2.2.2. Comercio Electrónico B2B, B2C, C2C, C2A, B2A

Según la naturaleza del sujeto pasivo, se pueden distinguir distintos tipos de negocios en internet:

El primer modelo de negocio, es decir, el **B2B** (“business to business”), son los que tienen lugar de empresa a empresa. La empresa realiza todo tipo de actividades comerciales con otra empresa a través de internet. No tienen acceso a clientes particulares, puesto que es exclusivo de empresas. El negocio tiene lugar a través de portales o mercados electrónicos⁶ en los que las empresas interactúan entre sí, comprando, vendiendo o prestando servicios.

El modelo **B2C** (“business to consumer”), es aquel que tiene lugar entre las empresas y el consumidor final. Se trata del modelo más utilizado, por lo que es necesaria una regulación por parte del prestador de servicios. También es necesaria la confianza por parte de los clientes finales, desde el punto de vista jurídico, puesto que la falta de información y el hecho de no tener un contacto personal entre comprador y vendedor, genera gran desconfianza.

El modelo de negocio “**C2C**” de consumidor a consumidor (“consumer to consumer”), es aquel que se produce entre particulares que realizan transacciones de carácter privado. Ejemplo de este tipo de operaciones son las plataformas de subastas online como por ejemplo eBay, las cuales consisten en un sitio web en el que los usuarios pueden tomar el papel tanto de vendedor como de comprador, pudiendo vender y adquirir productos a escala global. Estos espacios comunes se están desarrollando cada vez más en la actualidad.

⁶ Mercados electrónicos o marketplaces. Es una plataforma online en la que pequeños productores, artesanos o comerciantes pueden vender sus productos, y los consumidores pueden comprar estos productos. Su función es contactar compradores con vendedores.

Aquellos negocios producidos entre consumidores y Administración, reciben el nombre de “**C2A**” (“consumer to Administration”), y se define como un conjunto de canales establecidos por las administraciones públicas cuyo objetivo es el de garantizar el transparente y correcto acceso a los servicios de los órganos de la administración pública. Este tipo de operaciones se conoce también como la e-administración⁷ y su objetivo es el de situar al consumidor final, es decir, a los ciudadanos, como el eje central de esta plataforma online. Por lo que será necesaria una adecuada regulación que garantice un acceso seguro a este tipo de plataformas online. Para ello, se están desarrollando sistemas que tranquilicen a los ciudadanos. Un ejemplo de esto son los sistemas de identificación electrónica de los ciudadanos (eDNI)⁸. De esta forma lo que pretenden es crear confianza hacia los medios electrónicos y su correcta utilización por parte de los funcionarios de la Administración.

Cabe mencionar la publicación de la Ley 11/2007, de 22 de junio⁹, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos, en cuyo artículo 6 defiende el “*derecho los ciudadanos a comunicarse con la administración pública de forma electrónica*”. Esto es importante desde el punto de vista de la fiscalidad, puesto que el pago a las administraciones públicas de los impuestos, tasas y cánones, puede ser, gracias a las transacciones que tienen lugar a través de medios online.

Por último se encuentra el modelo de negocio “**B2A**” que se produce entre las empresas y la Administración (“business to Administration”), se produce entre las empresas y la Administración, y consiste en un modelo de comercio electrónico en el que se regulan las transacciones entre empresas y las administraciones públicas.

⁷ También conocido como “e-Government”. Se trata básicamente de utilizar las tecnologías de la información e Internet para transformar la forma en que los ciudadanos se relacionan con el gobierno.

⁸ “eDNI” o “DNI electrónico” es el documento que acredita física y digitalmente la identidad personal del titular y permite la firma electrónica de documentos.

⁹ Ley 11/2007, de 22 de junio, de acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos. También conocida como “Ley de Administración Electrónica”.

2.3. TENDENCIA Y EVOLUCIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

El comercio electrónico ha experimentado un fuerte crecimiento en los últimos años, tanto en el territorio español como en el resto de Europa. Según el Eurostat ¹⁰ “en el año 2013 el comercio por Internet en España ha aumentado, siendo ya cerca de 11 millones de personas las que han realizado algún tipo de compra a través de la red en los últimos 12 meses. Esto supone el 31,5% de la población total”. Entre las principales causas por las que los consumidores se decantan por la compra online están, la comodidad de este servicio y el ahorro de tiempo que ocasiona no tener que desplazarse físicamente.

Dentro de España, las comunidades autónomas que hacen un mayor uso del comercio electrónico, son en primer lugar el País Vasco, seguido de la Comunidad de Madrid; sin embargo, las que hacen un menor uso de este servicio son Canarias y Extremadura.

Por otro lado, en el ámbito de la Unión Europea, y comparándola con los países que pertenecen a la misma, España se sitúa por debajo de la media¹¹. “A lo largo del año 2013, el 32% de la población española ha realizado alguna compra por Internet, siendo esta cifra inferior a la media de la Unión Europea, que se sitúa en el 47% de la población”. Los países que menos utilizan el e-Commerce son Rumania (8%) y Bulgaria (12%).

Pero, a pesar de esta tendencia creciente del comercio electrónico en el territorio español en los últimos años, el gasto medio de los españoles sigue estando por debajo de la mayoría de países europeos¹² (865 euros al año, frente a los 1243 euros), por lo que las tiendas online españolas están dirigiéndose cada vez más hacia países miembros de la Unión Europea.

En lo que respecta al volumen de negocio de las transacciones, España destina al resto del mundo una cantidad de 1.639 millones de euros, con

¹⁰ La Oficina Europea de Estadística, es la oficina estadística de la Comisión Europea, que produce datos sobre la Unión Europea y promueve la armonización de los métodos estadísticos de los estados miembros.

¹¹ Cifras INE, “El comercio electrónico y el uso de nuevas tecnologías”. Fuente: Eurostat. 2015.

¹² Datos periódico “Expansión” 02/03/2015.

crecimiento del 22% interanual. Siendo casi el 90% de las compras dirigidas a la Unión Europea, seguidas de EEUU, con un 4,3%.¹³

Desde 2010 hasta 2015 se han producido una serie de acontecimientos en el mundo online como son, el nacimiento de las redes sociales y el desarrollo del comercio electrónico. En la actualidad, es posible adquirir cualquier tipo de producto o servicio a través de internet, con el asesoramiento y opinión de muchos usuarios que reflejan su agrado o insatisfacción acerca del producto o servicio que obtuvo en la red.

Se prevé que en los próximos cinco años, de 2015 a 2020, el comercio electrónico tenga un impulso aún mayor y más rápido, gracias a las regulaciones que están teniendo lugar en el presente año, y que se desarrollarán en profundidad en los próximos apartados del trabajo. También está favoreciendo este fenómeno, el cambio de hábitos de una población cada vez más conectada a la red, y la mejora de la seguridad en internet, que aporta confianza y seguridad al consumidor final.

¹³ Cifras INE, 2014

3. REGULACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA

Actualmente en España, no existe ningún régimen fiscal específico para el comercio de bienes y servicios que tenga lugar a través de la red, salvo los compromisos que se han ido adoptando en la Unión Europea en materia de IVA. Por lo tanto se aplicarán las mismas reglas e impuestos que se aplican a otras formas de comercio, cumpliendo los principios que la Agencia Tributaria ha establecido.

Es necesario saber cuáles son las normas que hay que tener en cuenta en relación con la regulación del comercio electrónico en materia de IVA, y que han sido establecidas por la Unión Europea a lo largo de la última década, principalmente:

- El Reglamento del Consejo de 7 de Octubre de 2003 (1798/2003)¹⁴

En relación a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento CEE nº 218/92, relativo a la cooperación administrativa en materia de imposición indirecta (IVA), en cuanto a medidas adicionales relativas al comercio electrónico.

- La Directiva 2006/112/CEE, del Consejo, de 28 de Noviembre de 2006

En relación al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- El Reglamento de Ejecución 282/2011

Por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 relativas al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- El Reglamento 967/2012 del Consejo, de 9 de Octubre de 2012

Por el que se modifica el Reglamento de Ejecución 282/2011 en lo que respecta a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos

¹⁴ Establece normas y procedimientos para el intercambio electrónico de información relativa al IVA aplicado a los servicios prestados por vía electrónica, de conformidad con el régimen especial establecido en el artículo 26 quater de la Directiva 77/388/CEE.

que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.

Este Reglamento regula la existencia, a partir del 1 de enero de 2015, de una nueva normativa que se estudiará en profundidad más adelante en el apartado 6 de este trabajo.

- Ley 34/2002, de servicios de la sociedad de la información y del comercio electrónico.

Es la norma reguladora del comercio electrónico y de otros servicios de internet cuando sean parte de una actividad económica.

En ella se establecen determinadas obligaciones de información para aquellas empresas que realicen comercio electrónico y, asimismo, se regula la actividad publicitaria por vía electrónica. Estas obligaciones de información se ven ampliadas para aquellas empresas que celebren contratos por vía electrónica, con la finalidad de reducir la inseguridad jurídica de la operación.

Además, hay otras normas que regulan la actividad comercial en internet. Son las siguientes:

- Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista.
- Ley 7/1998, de 13 de abril, de Condiciones Generales de la Contratación.
- Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.

3.1. ORGANIZACIONES QUE REGULAN EL COMERCIO ELECTRÓNICO

Para la regulación de la fiscalidad en el Comercio Electrónico, es necesario saber cuáles son las organizaciones internacionales que participan en el estudio, análisis y desarrollo de las líneas y principios básicos. Los principales organismos que intervienen a nivel internacional son, la Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE), la Unión Europea (UE), la Organización Mundial del Comercio (OMC). A nivel nacional la Agencia Tributaria en la Red.

3.1.1. NIVEL INTERNACIONAL

A) Organización de Cooperación para el Desarrollo Económico (OCDE)

Dicha organización se caracteriza porque ha convocado varias conferencias internacionales en las que han participado las principales autoridades del mundo en regulación fiscal. Gracias a ella, se ha logrado establecer y consensuar los principios básicos¹⁵ que regirán la fiscalidad electrónica con resoluciones de gran relevancia, como por ejemplo la acordada en la Conferencia de Ottawa del mes de Octubre de 1998 sobre *“las condiciones del sistema de tributación del comercio electrónico”*. Dicha organización consiguió que los Estados más importantes del mundo, en los cuales existe mayor número de transacciones comerciales electrónicas, consigan acuerdos bilaterales para evitar que las transacciones sean doblemente gravadas.

B) Unión Europea (UE)

La Unión Europea en materia de fiscalidad apenas ha tenido importancia hasta los últimos años, puesto que cada vez está cobrando una mayor relevancia el comercio electrónico entre sus países miembros.

En 1998 la Unión Europea decidió establecer cuatro principios básicos en consonancia a la fiscalidad en el comercio electrónico. Éstos se resumen en *“la no creación de nuevos impuestos para regular el comercio electrónico, sino utilización de los ya existentes; la transmisión electrónica de información es*

¹⁵ Los principios básicos de la OCDE son: neutralidad, eficiencia, flexibilidad, simplicidad, seguridad jurídica y reducción del fraude fiscal.

considerada prestación de servicios y no entrega de un bien; la neutralidad tecnológica; otorgar el mayor número de garantías posibles, evitando así el fraude fiscal, y facilitar la gestión de los impuestos, tanto a los contribuyentes, como a la propia Administración Tributaria”.

En la actualidad estos objetivos se han alcanzado, lo cual significa que las operaciones y transacciones comerciales que tienen lugar a través de la vía electrónica dentro de nuestro país, y la gestión de los impuestos están, en la medida de lo posible controladas.

C) Organización Mundial del Comercio (OMC)

Esta organización, ha centrado su actividad en el estudio y análisis de los aranceles aduaneros que deben ser aplicados a las transacciones comerciales a nivel internacional¹⁶.

Una de las cuestiones más importantes en esta organización gira en torno a si la entrega de productos digitales por vía electrónica (descargas a través de enlaces, descargas de música, etc.) deben ser consideradas prestaciones de servicios (postura mantenida por la UE) o se trata de una entrega de bienes digitales (postura mantenida por EE.UU), en este caso sólo estaría sujeta a las reglas establecidas por la OMC. El mayor problema que se plantea es la necesidad de una normativa global aplicable a cada transacción realizada a través de medios digitales, con independencia del lugar en el que haya sido realizada la misma.

3.1.2. NIVEL NACIONAL

La Agencia Tributaria en la Red

La Agencia Tributaria Española se considera un organismo pionero en comparación al resto de países comunitarios en lo referente a la administración electrónica, o también conocida como la e-administración, anteriormente definido. Su primera iniciativa fue a través de un sistema de ayuda a la declaración de la renta a través de internet, conocido como el “Programa

¹⁶ Acuerdo General sobre Impuestos Aduaneros y del Comercio, más conocido por sus siglas en inglés: GATS.

PADRE”¹⁷. Poco a poco fue desarrollando su presencia web, hasta el día de hoy en el que existe la posibilidad de cumplir con las obligaciones fiscales única y directamente a través de la red, gracias a la creación de un sistema de firma electrónica y, que de forma certificada, será reconocida por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT)¹⁸. Facilitando el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Para que los procedimientos ante la administración tributaria sean rápidos y transparentes para los ciudadanos, es necesario llegar a un consenso entre todas las autoridades, en lo referente a la fiscalidad del comercio electrónico. El uso de las nuevas tecnologías por parte de la Hacienda Pública supone un avance importante respecto a la lucha contra el fraude fiscal. También ha sido una revolución en las relaciones internas de la administración.

Esto garantiza datos exactos, fiables y de fácil acceso. Por tanto, es necesaria una regulación de la fiscalidad del Comercio Electrónico, aunque esto suponga una modificación del concepto tradicional de fiscalidad.

¹⁷ “Programa PADRE” (Programa Ayuda Declaración Renta) se trata de un programa con el que el contribuyente puede realizar la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) directamente desde casa y sin tener que desplazarse a una oficina de Hacienda.

¹⁸ El certificado de usuario expedido por la Fabrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT) es del tipo 2CA y permite actuar en nombre propio ante todos los organismos públicos, fundaciones, ayuntamientos y colegios oficiales de profesionales.

4. EL IVA Y LAS OPERACIONES OFF-LINE Y ON-LINE

El IVA, es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios. Según la normativa legal vigente (LIVA)¹⁹. Este impuesto, regulado desde la Unión Europea, se caracteriza por su generalidad y se integra a la normativa legal interna de cada estado miembro con un carácter genérico.

Por lo tanto, en la actualidad y atendiendo a la normativa vigente, todas las empresas deberán darse de alta en las Agencias Tributarias de los Estados destinatarios de sus servicios, y a su vez cumplir con los requisitos establecidos que se citan a continuación:

- Declarar vía electrónica el inicio, modificación y cese de las actividades.
- Presentar trimestralmente las declaraciones correspondientes de IVA e ingresar el importe de la liquidación.
- Mantener un registro de las operaciones realizadas.
- Expedir y entregar factura de las operaciones realizadas.

En el ámbito europeo, el comercio intracomunitario, el que tiene lugar entre los países miembros de la Unión Europea, goza de ventajas como la ausencia de aduanas, lo cual hace que el comercio a distancia sea cada vez una opción más cómoda. Por ello, se estima que la repercusión del comercio electrónico en el IVA²⁰ es de gran importancia debido al gran volumen de operaciones que se están registrando en los últimos años.

4.1. EL IVA Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO OFF-LINE

En este caso el IVA afectará de la siguiente forma a las operaciones de comercio electrónico off-line o ventas en internet.

Como norma general, cuando una empresa envíe productos a un destinatario o cliente situado en España (no incluyendo Canarias, Ceuta o Melilla, los cuales son considerados territorios no pertenecientes a la Unión Europea a estos efectos), ha de repercutir el mismo IVA que en el caso de operaciones que han sido tratadas por las vías tradicionales (por teléfono, mediante carta de

¹⁹ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

²⁰ Impuesto Sobre el Valor Añadido (IVA). Tributo o impuesto que deben pagar los consumidores al Estado por el uso de un determinado servicio o la adquisición de un bien.

pedido,...). Esto quiere decir, que las ventas en internet serán consideradas a efectos de IVA, iguales que el resto de operaciones que se producen por vías tradicionales, por lo tanto estarán sujetas a IVA español.

En ambos casos la empresa ha de actuar de igual forma tanto si el cliente es un particular, como si se trata de una empresa.

Según las reglas especiales:

- Si el destinatario del producto o servicio está establecido en España, se aplicará el IVA español.
- Si el destinatario del producto o servicio está establecido fuera de la Unión Europea, la entrega de bienes no estará sujeta a IVA español.
- Si el destinatario del producto o servicio está establecido en un país miembro de la Unión Europea, se distinguirán dos casos:
 - o Cuando se trate de un comercio “B2B”, el destinatario del producto o servicio será un empresario, y no estará sujeto a IVA español.
 - o Cuando estemos ante un modelo de negocio “B2C”, el destinatario será un consumidor final, el empresario español tendrá que repercutir el IVA del país del destinatario. Esto conlleva unos requisitos, como el de registrarse en el país del destinatario y declarar y pagar el IVA de dicho país, y el de España también.

Es necesario tener en cuenta ciertos requisitos a la hora de tributar las ventas a distancia. Uno de ellos es que cuando el importe de ventas totales (excluido de IVA), en un mismo Estado de la Unión Europea supere el volumen de transacciones (cada país tiene establecidos ciertos límites), se aplicará el Régimen Especial de Ventas a Distancia. En este caso, se aplicará el IVA que se exija en el territorio donde se haya producido las operaciones, e ingresarlo después en la administración tributaria del país correspondiente.

La empresa ha de darse de alta como sujeto pasivo del IVA en dicho país. Esto ocurrirá cuando durante el año precedente o el año en curso el volumen de ventas de este tipo haya superado el límite establecido en el país de destino de la venta. (Los límites establecidos en cada país, aparecerán en una tabla en el ANEXO 1, pág. 33).

- Hasta el límite fijado por cada Estado miembro → se consideran localizadas en España y tributan por el IVA español.
- Por encima del límite fijado por cada Estado miembro → se entienden localizadas en destino siempre y tributan por el IVA correspondiente al Estado de la UE de destino.

Este régimen, no es aplicable en todos los casos. Para que sea aplicable es necesario que sea la empresa la que asuma el coste de la expedición o transporte de la venta. También hay que tener presente, que no todas las entregas pueden acogerse a este régimen. Los medios de transporte nuevos, los bienes objeto de instalación o montaje, los bienes que hayan tributado en el Régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, no se acogen a este régimen.

4.2. EL IVA Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO ON-LINE

En el caso del comercio electrónico on-line, dado que las operaciones realizadas tienen el carácter de servicios, la empresa española que lleve a cabo este tipo de operaciones deberá tener en cuenta que:

Tabla 4.1: “Tipo de Facturación en función del Cliente y Establecimiento”

CLIENTE	ESTABLECIMIENTO	FACTURACIÓN
Empresa o empresario	España	IVA español
Empresa o empresario	Fuera de España	Sin IVA
Particular (consumidor final)	Cualquier país de la UE, Canarias, Ceuta o Melilla	IVA español
Particular (Consumidor final)	Fuera de la UE	Sin IVA

Fuente: Agencia Tributaria (2015)

En el cuadro se muestran las reglas que deben tener en cuenta los clientes a la hora de llevar a cabo operaciones de comercio electrónico.

Por otro lado, la Unión Europea considera que en la prestación de servicios electrónicos, el lugar donde se realiza el hecho imponible será el domicilio del cliente cuando el prestador del servicio electrónico se encuentre fuera del territorio de la Unión Europea. Para analizarlo en función de las operaciones

comerciales electrónicas, hay que distinguir entre las operaciones realizadas entre Estados miembros de la UE y aquellas que tienen lugar con terceros países. Lo que pretende conseguir la Unión Europea con esto es, que las transacciones realizadas por prestadores de servicios situados en terceros países, no se abstengan de la tributación comunitaria establecida.

La localización de los servicios prestados por vía electrónica, puede resumirse en la tabla del siguiente apartado.

4.2.1. Localización de los servicios

En esta tabla se muestra el lugar donde se realizan los servicios en cada supuesto:

Tabla 4.2. “Localización de los servicios”

PRESTADOR	DESTINATARIO	LUGAR DE REALIZACIÓN
Comunitario / No Comunitario	Empresario establecido en España	España
Comunitario / No Comunitario	Empresario no Comunitario y consumo efectivo en España	España
España	No empresario, residente en la Comunidad	España
Comunitario	No empresario, residente en España	País del Consumidor
No comunitario	No empresario, con residencia o domicilio en España	España (Aplicación del régimen especial)

Fuente: Agencia Tributaria (2015)

4.2.2. Determinación del sujeto pasivo

Para determinar el sujeto pasivo de las operaciones comerciales vía electrónica, se tendrán en cuenta la normativa vigente establecida. Se recurrirá al artículo 84 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido²¹ que establece que el sujeto pasivo lo será el prestador de servicios, con carácter general, independientemente de donde se encuentre establecido tanto el prestador como el cliente, y lo será también en el caso de las transacciones B2B

²¹ CAPÍTULO I, Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Artículo 84. Sujetos pasivos.

(“business to business”) cuando el prestador de servicios esté establecido fuera de la UE, y el cliente sea un consumidor final.

Por otro lado se considerará sujeto pasivo al destinatario de los servicios cuando el prestador se trate de un empresario no establecido en España y el cliente un empresario establecido en España. En este caso es el destinatario de los servicios quién está obligado a liquidar el impuesto.

Tabla 4.3 “Determinación Del Sujeto Pasivo”

SUJETO PASIVO	CARÁCTER	ESTABLECIMIENTO
Prestador de Servicios	General	Indiferente
		Prestador: empresario fuera de la UE Cliente: consumidor final
Destinatario del Servicio	Especial	Prestador: empresario fuera de España Cliente: empresario en España

Fuente: Artículo 84 de la Ley del IVA

Los empresarios o profesionales no establecidos que se acojan en España a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas soportadas conforme al procedimiento de devolución para empresarios no establecidos, sin que les sea exigible la condición de reciprocidad de trato que recoge la norma con carácter general. El Reglamento 282/2011²² ha modificado este régimen especial, estableciendo ciertas especificidades en materia de gestión en caso de exclusión del régimen, rectificación de declaraciones, imposibilidad de redondeo de cuotas,...

Es de gran importancia saber cual es el IVA vigente en cada país miembro de la Unión Europea, y el de las principales economías del mundo, a la hora de llevar a cabo operaciones de comercio electrónico. Se presenta un listado con los países de la UE y sus respectivos IVA (Ver en el ANEXO 2, pág. 34), y de las principales economías resto del mundo (Ver en el ANEXO 3, pág. 35).

²² Reglamento de Ejecución (UE) nº 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.

5. LA REFORMA FISCAL EUROPEA 2015

La nueva legislación para el IVA comenzó a aplicarse el pasado 1 de Enero de 2015 y afecta a toda la Unión Europea. Esta nueva legislación se aplica a las compras online y obliga a que el IVA de las compras realizadas posteriormente a dicha fecha, sea el del país del consumidor y no, el del país de origen del vendedor, como estaba estipulado anteriormente. Con esta reforma, los servicios prestados a través de internet pasan a imponerse en el lugar donde el comprador tenga su domicilio o residencia habitual, independientemente del país donde se establezca que la empresa que vende el producto.

Se trata de una medida que se lleva a cabo con el fin de detener a ciertas empresas que, al estar registradas en un lugar diferente a su origen, aplica unos impuestos que no son los correctos en sus productos, en comparación con el resto de empresas.

El Impuesto sobre el Valor Añadido se modifica con el objetivo de adaptar el texto de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, a la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, (La Directiva de IVA) en su redacción dada por la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, en lo que se refiere al lugar de la prestación de servicios. Se han introducido unas nuevas reglas de localización aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, que se presten a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales, dichas reglas serán aplicables a partir de 1 de enero de 2015. Este cambio afecta a las prestaciones que realicen las empresas operadoras de servicios electrónicos, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión destinados a consumidores finales. También se incluyen otros servicios como los de telefonía móvil, de correo, de voz o llamada en espera, servicios de acceso a internet, las conexiones a redes privadas, los programas de radio o de televisión retransmitidos a través de las redes de radiodifusión, televisión o internet.

Esta modificación tiene lugar añadiendo un capítulo XI en el título IX denominador *“Regímenes especiales aplicables a los servicios de*

telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica”.

Debido a las nuevas reglas de localización de los servicios, se producirá una modificación en el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a los consumidores finales, y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad (régimen exterior a la Unión).

Este régimen, es de carácter opcional, y para poder acogerse a él, el empresario o profesional no ha de tener ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de registro a efectos de IVA en ningún Estado miembro de la Unión Europea.

- En el régimen de la Unión Europea, el Estado miembro de identificación ha de ser necesariamente el que el empresario o profesional haya establecido la sede de su actividad económica o, en caso de que no tenga la sede de su actividad económica en la Unión Europea, el que cuente con un establecimiento permanente; cuando tenga un establecimiento permanente en más de un Estado miembro, podrá optar por cualquiera de los Estados en los que lo tenga.
- En el régimen exterior a la Unión Europea, el empresario o profesional podrá elegir su Estado miembro de identificación, además, el también puede ser el de consumo.

Ambos regímenes especiales, han entrado en vigor el 1 de enero de 2015, y son opcionales.

En resumen, la nueva modificación establece que las empresas liquidan en su propio país, o en el que tengan su residencia fiscal. El país de origen de la compañía se encarga de transmitir la información y el ingreso al país donde se llevó a cabo la operación. Por lo que cuando el destinatario, esté establecido en España, se entiende prestado en el territorio de aplicación del Impuesto. En definitiva, si la empresa presta servicios electrónicos a otros países comunitarios, ha de repercutir IVA que sea aplicable en cada territorio, independientemente del volumen de ventas realizadas.

No es necesario que la empresa que presta el servicio se dé de alta en todas las administraciones tributarias de los países en los que venda sus productos electrónicos, tendrá que presentar una declaración en España ingresando el IVA que haya repercutido en cada país, siendo la propia Administración Tributaria española quién se encargue de satisfacer el impuesto que le corresponda a cada uno de los países.

En resumen la nueva legislación indica:

- Todos los servicios prestados a través de Internet en la UE se consideran prestados en la ubicación del comprador. Es decir, se debe aplicar el IVA del país del comprador y declararlo ante la administración de ese país.
- Afecta a servicios de telecomunicaciones, distribución o difusión online de cualquier servicio electrónico (eBooks, apps, juegos...), incluyendo también las suscripciones aunque se traten de ventas puntuales.
- Las facturas deberán adaptarse a las particularidades fiscales del país en donde comercializa el vendedor, dependiendo del país, significará incluir una información diferente y un formato e idioma determinados.
- Ahora, en todos los países que se venda por la vía online se tendrá que recaudar, gestionar y declarar el IVA.
- Esta reforma solo afecta a las ventas particulares. Esto no cambia, las ventas a empresas están exentas de IVA con el fin de evitar la doble imposición.
- Para identificar el lugar de residencia del comprador hay que confirmar a través de diferentes medios, según el tipo de compra: la dirección física que declare el comprador, la dirección IP del ordenador desde el que se realiza la compra, el país emisor de la tarjeta de crédito....
- La información de ubicación del comprador deberá guardarse en un servidor dentro de la UE durante 10 años.
- Usar PayPal u otro proveedor de pagos no exime a ningún particular ni empresa a cumplir con la nueva ley.

6. PROCEDIMIENTOS TELEMÁTICOS Y ELECTRÓNICOS

6.1. FACTURACIÓN TELEMÁTICA

La “facturación electrónica” se define como un equivalente funcional de la factura en papel, y consiste en la transmisión de las facturas o documentos análogos entre emisor y receptor por medios electrónicos (ficheros informáticos) y telemáticos (de un ordenador a otro), firmados digitalmente con certificados reconocidos.

El Anteproyecto de Ley de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información²³ define la factura electrónica como *“un documento electrónico que cumple con los requisitos legal y reglamentariamente exigibles a las facturas y que, además, garantiza la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que permite atribuir la factura a su obligado tributario emisor”*.

En el Real Decreto, la Orden EHA/962/2007²⁴, se desarrollan las obligaciones y requisitos que han de tomarse en consideración para la facturación telemática. También establece que las firmas electrónicas avanzadas, que se basan en certificados reconocidos ante la ley y generados a través de un sistema de firma de seguridad, serán válidas para garantizar la autenticidad de la factura y el origen de la misma.

El Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre²⁵, estipula que la nueva regulación supone impulso a la facturación electrónica, dando un mismo trato a la factura en papel y a la factura electrónica. Son consideradas igual de válidas ante la ley, por lo tanto supone un gran cambio en el comercio en general, y un mayor impulso para el comercio electrónico.

²³ Anteproyecto de Ley de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información. Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información.

²⁴ Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

²⁵ Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

La nueva ley incluye la obligación de que, desde el 15 de enero, todas las empresas dedicadas al e-commerce deben emitir una factura electrónica a cualquier el consumidor que lo solicite. La normativa también les obliga a guardar durante un periodo de 10 años la información relativa al IVA.

En España, es obligatorio emitir facturas en formato electrónico para aquellas empresas que tengan como cliente a la Administración Pública. Una medida que, permitirá una mayor protección del proveedor, reduciendo la morosidad del sector público, y un mejor control contable de las facturas pendientes de pago, lo que contribuirá a mejorar el control del gasto público y reforzar la transparencia”.

6.2. FIRMA ELECTRÓNICA

La “firma electrónica” viene definida por la Ley 59/2003²⁶ como “*el conjunto de datos en forma electrónica, consignados junto a otros o asociados con ellos, que pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante*”. Esta ley fue aprobada con el objetivo de garantizar la seguridad técnica y jurídica de las actividades comerciales que tienen lugar a través de internet. Se establece que pueden ser firmantes tanto para personas físicas como personas jurídicas (los certificados electrónicos de las personas jurídicas no alterarán la legislación civil y mercantil).

Lo que se pretende es fomentar y promover la confianza y seguridad en las operaciones de comercio electrónico, a través del uso de la firma electrónica con el consecuente desarrollo de operaciones comerciales a través de internet y de la e-Administración. También se quiere conseguir una mayor difusión de la utilización de medios electrónicos tanto en la realización de pedidos como en la emisión de facturas.

También regula la actividad que desarrollan los prestadores de servicios de certificación, a su vez, se ha establecido por Ley que la Administración ha de tener un servicio consistente en la difusión de información acerca de los prestadores de servicios de certificación. Finalmente, se deberá contratar un

²⁶ Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica.

seguro de responsabilidad civil, para poder prestar sus servicios, por importe de, al menos, 3 millones de euros.

Por otro lado, hay que destacar la regulación que la Ley 59/2003, la cual contiene el documento nacional de identidad electrónico, que se define como un certificado electrónico reconocido que pretende generalizar el uso de instrumentos seguros de comunicación electrónica con la finalidad de dotar a dicho documento de la misma integridad y autenticidad que la que actualmente rodea las comunicaciones a través de medios físicos.

6.3. PROTECCIÓN DE DATOS DE CARÁCTER PERSONAL

La Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal²⁷, regula el tratamiento de los datos de carácter personal de las personas físicas. Dicha Ley se aplica a todos los datos que tengan un carácter personal, es decir, lo que se define según la ley como *“cualquier información concerniente a personas físicas, identificadas o identificables, no siendo extensiva a los datos que hagan referencia a personas jurídicas, quedando excluidos a su vez, los datos de empresarios individuales y de las personas jurídicas, en estos dos últimos casos en la medida en que se dé una relación “Business to Business” y las categorías de datos que se traten se limiten a: nombre y apellidos, las funciones o puestos desempeñados, así como la dirección postal o electrónica, teléfono y número de fax profesionales”*.

En el caso de que la comunicación de datos personales que vaya dirigida a un tercero (Encargado de Tratamiento) que preste un servicio a través de internet implicándose en tal operación, el acceso a los datos de carácter personal, no será necesario el consentimiento del interesado en cuestión.

Por último, resulta de gran importancia mencionar el Reglamento por el que se desarrolla la Ley Orgánica 15/1999, de Protección de Datos de Carácter Personal, aprobado por el Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre²⁸. En

²⁷ Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal.

²⁸ Real Decreto 1720/2007, de 21 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de protección de datos de carácter personal.

este se incluyen los criterios sobre la aplicación y la ejecución de los principios que avalan la protección de datos de carácter personal. En dicho Reglamento se estudia en profundidad las como las formas de lograr el consentimiento, principalmente para aquellos datos que se utilicen con fines de marketing, la subcontratación de tratamientos de datos personales o el modo de ejercicio de los derechos de acceso, cancelación, rectificación y oposición por parte de los interesados.

Como resultado de esto, el Reglamento incluye a su vez las medidas de seguridad que han de aplicar los responsables, independientemente del futuro tratamiento de esos datos.

7. CONCLUSIONES

Para finalizar el estudio de la fiscalidad indirecta sobre el comercio electrónico, es preciso mencionar ciertos aspectos extraídos del mismo. En primer lugar la aclaración y diferenciación entre las dos formas de comercio electrónico existentes en función del medio por el cual se adquiere el producto o servicio, y su forma de tributar el IVA. En el caso del comercio electrónico off-line se caracteriza porque la tributación del IVA es la misma que en el comercio tradicional.

Sin embargo, en el caso del comercio electrónico on-line existen varias especificidades en función del establecimiento del sujeto pasivo, y de la condición de cada uno de los agentes que intervienen en el negocio (ya sea consumidor final o cliente, o empresario o profesional). También existen otras variables que afectan a esto, como es la localización de cada agente, pudiendo realizarse en el Estado nacional, en otro Estado comunitario, o extracomunitario.

Es de gran importancia, tener en cuenta nueva regulación establecida el 1 de Enero de 2015, ya que se produce un importante cambio para las empresas, autónomos o profesionales que venden o prestan servicios a clientes particulares que residen en otros países de la Unión Europea. Según ésta, se aplica el IVA del país del consumidor final, es decir, que si un cliente de Alemania, por ejemplo adquiere un e-book en una tienda online española, el vendedor español deberá aplicar el IVA de Alemania.

El cambio consiste en que a partir de 2015 las ventas de estos servicios a clientes particulares comunitarios, se consideran prestados en el lugar de residencia del consumidor, es decir, afecta a la regla de localización, y tiene las siguientes implicaciones:

- Las ventas de los servicios incluirán el IVA del país del consumidor, en lugar del IVA español como hasta ahora.
- La empresa que venda, tendrá que declarar e ingresar a cada país miembro de la UE el IVA cobrado a los consumidores particulares que residen en él.

- Cabe la posibilidad de acogerse a este régimen especial de forma voluntaria, para así poder elegir a España como “Estado miembro de identificación”, declarando el IVA cobrado a los clientes, a través de un único portal web habilitado por la Agencia Tributaria.

Por otro lado, la regulación de las operaciones de comercio electrónico es relevante para la sociedad actual, ya que se trata de una forma de negocio en auge, que cada año están incrementando las operaciones del mismo²⁹. *“El porcentaje de comercio electrónico en España ha pasado de un 18% en 2007 a un 32% en 2013, casi se duplica en tan solo seis años. Esta tendencia va en sintonía con la de la media de la UE, que pasa de un 30% en 2007 a un 47% en 2013”*. En un futuro, esta forma de comercio será la más habitual, por lo que la regulación del mismo sufrirá cambios en los próximos años.

Desde mi punto de vista, el sistema tributario indirecto es muy complejo, y sería conveniente avanzar hacia su simplificación para lograr una mayor seguridad jurídica y así favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Por lo que la fiscalidad del comercio electrónico debería ser única, con independencia de que se realice de forma tradicional o a través de la red.

Las decisiones que se tomen acerca de la regulación del mismo deberían plantearse para que no exista discriminación tributaria por el tipo de comercio que se realice. Ello implicaría, entre otras medidas, que el tipo de gravamen aplicable en el IVA deberá estar en función del producto y no del tipo de soporte en el que se venda.

²⁹ Cifras INE, “El comercio electrónico y el uso de nuevas tecnologías”. Fuente: Eurostat. 2015

8. BIBLIOGRAFÍA

- Unión Europea. 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. *Diario Oficial de la Unión Europea L 77*, 23 de marzo de 2011.
- España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*. Texto Consolidado, última modificación: 25 de enero de 2014. Num.312.
- Asociación Española de Comercio Electrónico y Marketing Relacional (AECEM) (2009): *Libro Blanco del Comercio Electrónico*. Editorial: AECEM fecemd.
- Jesús Santa-Bárbara Rupérez. “El IVA y el Comercio Electrónico en las Regulaciones Comunitarias”. *Redri, Revista Electrónica de Relaciones Internacionales*, (2006).
- Garrigues, Abogados y Asesores Tributarios. “*Aspectos fiscales del Comercio Electrónico*” (2013).
- Investin Spain, “*Marco Jurídico e implicaciones fiscales del comercio electrónico en España*” (2013)
- Fernando Baiget Medir. *La Fiscalidad del Comercio Electrónico*. Ministerio de Economía. 2008
- Dr. Salvador Ramírez Gómez. *Nuevas Tecnologías y Fiscalidad: La Tributación del Comercio Electrónico*. Universidad de Huelva, 2003.

- Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones. *Informe sobre el Comercio Electrónico en España a través de Entidades de Medios de Pago* (I Trimestre 2011).
- “Cuenta atrás para dejar de pagar a Luxemburgo por mis ebooks”. CincoDías (España) Mayo 2014, Núm.: 56869.
- Juan C. V. *La modificación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el IVA a la luz de la reforma de la normativa comunitaria*.08/Dic/2011<<http://blog.efl.es/articulo-doctrinal/la-modificacion-de-las-reglas-de-localizacion-de-las-prestaciones-de-servicios-en-el-iva-a-la-luz-de-la-reforma-de-la-normativa-comunitaria>>
- Agencia Tributaria. Gobierno de España. [Sitio web]. Disponible en: <<http://www.agenciatributaria.es/>>
- Comisión Europea (2014). [Sitio web]. Disponible en: <http://ec.europa.eu/index_es.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. Better Policies for Better Lives. [Sitio web]. Disponible en: <<http://www.oecd.org/>>
- Unión Europea. [Sitio Web]. Disponible en: <http://europa.eu/about-eu/countries/index_es.htm>
- World Trade Organization. Organización Mundial del Comercio. [Sitio Web]. Disponible en: <<http://www.wto.org>>
- Agencia española de Protección de Datos (2010). [Sitio Web]. Disponible en: <<http://www.agpd.es/portalwebAGPD/index-ides-idphp.php>>
- CIC Consulting Informático. [Sitio Web] <<http://www.cic.es/reforma-fiscal-en-el-e-commerce-nueva-normativa-europea-en-el-iva-para-comercio-electronico/>>

ANEXO 1

LÍMITES ESTABLECIDOS PARA LA APLICACIÓN DEL IVA EN LA VENTA A DISTANCIA:

	LÍMITE VAT ANUAL		LÍMITE VAT ANUAL
Alemania	100.000 €	Irlanda	35.000 €
Austria	35.000 €	Italia	35.000 €
Bélgica	35.000 €	Letonia	24.000 LVT (34.149 €)
Bulgaria	70.000 BGN (35.790 €)	Lituania	125.000 LTV (36.203 €)
Chipre	35.000 €	Luxemburgo	100.000 €
Croacia	270.000 HRK (35.180 €)	Malta	35.000 €
Dinamarca	280.000 DKK (37.631 €)	Noruega*	50.000 NOK (5.472 €)
Eslovaquia	35.000 €	Países Bajos	100.000 €
Eslovenia	35.000 €	Polonia	160.000 PLN (37.147 €)
España	35.000 €	Portugal	35.000 €
Estonia	35.000 €	Reino Unido	70.000 GBP (89.408 €)
Finlandia	35.000 €	República Checa	1.140.000 CZK (41.036 €)
Francia	100.000 €	Rumania	118.000 RON (26.239 €)
Grecia	35.000 €	Suecia	320.000 SEK (34.014 €)
Hungría	8. 800. 000 HUF (27.546 €)	Suiza*	100.000 CHF (83.268 €)

Fuente: Ley del IVA

En caso de alcanzar estos umbrales, es necesario gestionar el alta para realizar la declaración de IVA en el país correspondiente.

(Hay que tener en cuenta que estos límites están sujetos a cambios.)

ANEXO 2

El IVA en la Unión Europea:

	TIPO GENERAL
Alemania	19%
Austria	20%
Bélgica	21%
Bulgaria	20%
Chipre	17%
Croacia	25%
Dinamarca	25%
Eslovaquia	20%
Eslovenia	22%
España	21%
Estonia	20%
Finlandia	24%
Francia	20%
Grecia	23%
Holanda	27%
Hungría	27%
Irlanda	23%
Italia	22%
Letonia	21%
Lituania	21%
Luxemburgo	15%
Malta	18%
Polonia	23%
Portugal	23,25%
Reino Unido	20%
República Checa	21%
Rumania	24%
Suecia	25%

Fuente: El Portal del Comerciante (2014)

ANEXO 3

El IVA en las principales economías mundiales.

	TIPO GENERAL
Argentina	21%
Andorra	4,5%
Australia	10%
Brasil	5% (min) + 7% (min) + 5% (min)
Canadá	5%
China	17%
India	12,5%
Japón	5%
México	16%
Noruega	25%
Rusia	18%
Serbia	19%
Suiza	8%
Turquía	18%
Ucrania	20%

Fuente: El Portal del Comerciante (2014)