

EL RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE EN EL IVA A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA: PRINCIPALES CUESTIONES

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

- SUMARIO:

- I. CONSIDERACIONES GENERALES.
- II. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN.
- III. ANÁLISIS DEL ÁMBITO OBJETIVO.
- IV. ¿ES APLICABLE EL RÉGIMEN ESPECIAL A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA DE CARÁCTER VOLUNTARIO?
- V. PRINCIPALES CUESTIONES DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.
- VI. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES OBLIGACIONES FORMALES Y REGISTRALES IMPUESTAS A LOS SUJETOS PASIVOS INCLUIDOS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL.
- VII. LA PROYECCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE TRANSMISIÓN DE INFORMACIÓN ENTRE ESTADOS MIEMBROS SOBRE EL RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.
- VIII. ANÁLISIS ESPECÍFICO DE LA OBLIGACIÓN DE REDISTRIBUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS.

I. CONSIDERACIONES GENERALES.

Con carácter general, la principal razón que justificó en su día la creación del presente régimen especial dentro del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) no fue otra que someter a gravamen por el citado Impuesto determinados actos de comercio electrónico. Se trata de un régimen de funcionamiento relativamente sencillo, objeto de regulación inicialmente a través de los arts. 9.2.e) y f), 9.3, 26 *quáter* y Anexo L de la antigua Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en su redacción otorgada por la Directiva 2002/38/CE¹ (actuales arts. 56 a 58 y 357 a 369 y Anexo III de la Directiva 2006/112/CE² (recientemente modificada, a su vez, por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, en lo relativo al lugar de prestación de servicios) y en los arts. 163 *bis* a *quáter* de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre,

(*) Profesor Contratado Doctor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Extremadura.

¹ Recuérdese que esta Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo, introdujo modificaciones en el régimen de tributación por el IVA en relación a los servicios de televisión, radiodifusión y otros prestados por vía electrónica.

² La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y en vigor desde el 1 de enero de 2007, vino a refundir la estructura y la redacción de la antigua Sexta Directiva, buscando así una mayor claridad y racionalización y retomando al mismo tiempo aquellas disposiciones de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, aún aplicables, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Ni que decir tiene que ambas normas de Derecho derivado han sido derogadas a partir de la entrada en vigor de la nueva Directiva, tal y como dispone su art. 411.

reguladora del Impuesto (en la redacción otorgada por la Ley 53/2002) y cuya creación responde a la consecución de una doble finalidad.

¿Cuáles son las principales características de este régimen especial? En primer lugar, a través del mismo se persigue el mantenimiento de la aplicación de la regla relativa a la tributación en destino de los servicios prestados en forma digital por operadores extracomunitarios. Esta circunstancia exige necesariamente definir un conjunto de criterios específicos de localización de esta modalidad de operaciones. Así, por ejemplo, los servicios electrónicos demandados por consumidores finales situados en el ámbito de la Unión Europea, esto es, por personas o entidades que no adquieran la condición de sujetos pasivos del IVA, se consideran prestados y, en consecuencia, deben quedar sometidos a gravamen en el Estado miembro en el que se halle situado el domicilio del receptor-destinatario que vaya a disfrutar de los mismos. Así lo establecen, como ya hemos indicado, los arts. 9.2.f) de la antigua Sexta Directiva (actual art. 57, apartado 1 de la Directiva 2006/112/CE) y 70.Uno.4°.A).c) de la LIVA.³

Y, en segundo término, se trata de garantizar que la defensa de los intereses recaudatorios comunitarios efectuada ante una eventual importación de los servicios electrónicos no conduzca a una elevación desmedida de la presión fiscal indirecta que soportan los operadores extracomunitarios que desarrollan su actividad en el sector del comercio *on line*.

³ Nótese, por tanto, que se ha optado por eliminar la distorsión a la libre competencia que planteaba la normativa precedente, al amparo de la cual el consumidor podría preferir adquirir estos productos a un empresario establecido en el exterior de la Unión Europea (evitando así la repercusión del IVA), antes que acudir a un proveedor comunitario.

La aparición de este régimen especial pretende por tanto tomar en consideración las circunstancias particulares de determinados empresarios o profesionales, permitiéndoles cumplir, con una razonable dificultad (y evitando, en lo posible, la presión fiscal indirecta) sus obligaciones tributarias. Y es que las reglas de localización de estos servicios (contenidas en el art. 70.uno.4° de la LIVA) establecen la sede del destinatario de los mismos como lugar en el que se entienden prestados, salvo que aquél que los preste sea un empresario comunitario, en cuyo caso se considerarían localizados en sede del prestador de los mismos. Así, en función de quien sea el prestador y el destinatario de los servicios, las condiciones en que se hallan unos u otros empresarios pueden llegar a verse alteradas, originándose una cierta presión fiscal indirecta que el presente régimen especial trata de solventar.

Por otra parte conviene precisar que, al optarse por el lugar de residencia del destinatario del servicio como criterio de localización, se está convirtiendo de manera automática a dichos operadores en sujetos pasivos del Impuesto ante las Haciendas de los Estados en los que, con anterioridad, no se encontraba ubicada la sede de su actividad económica o el establecimiento permanente desde el cual desarrollan su actividad. Obviamente, esta circunstancia exige articular un concreto mecanismo que facilite el cumplimiento voluntario de las obligaciones materiales y formales resultantes del Impuesto ya que, en caso contrario, los empresarios no establecidos en territorio comunitario se verían obligados a registrarse como contribuyentes en todas y cada una de las Administraciones tributarias de los Estados miembros hacia los que transfieran servicios electrónicos. Todo ello sin perjuicio, además, de las dificultades que podrían llegar a plantearse a la hora de ejercer un

cierto control sobre estos obligados tributarios.

Pues bien, dada esta situación, a través del presente régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica se autoriza a estos obligados tributarios a elegir un solo Estado miembro, el denominado "Estado miembro de identificación", en el que han de cumplir la totalidad de sus obligaciones derivadas del Impuesto, incluidas las originadas a raíz de la prestación de servicios localizadas en otros Estados miembros.

Nos hallamos así ante un régimen especial, de carácter voluntario, que facilita el pago del Impuesto y la observancia de las obligaciones formales por parte de los operadores extracomunitarios de los servicios electrónicos. Sirviéndose de un mecanismo de actuación relativamente sencillo, se permite a estos sujetos pasivos acogerse, siempre y cuando así lo consideren pertinente, a la posibilidad de darse de alta ante la Administración de un único Estado miembro (el llamado Estado miembro de identificación), con independencia de que presten servicios con destino a uno o a varios Estados comunitarios (designados como Estados miembros de consumo). En la práctica, sin embargo, este régimen especial afecta únicamente a un núcleo bastante reducido de operaciones de transmisión digital de servicios, a saber, aquellas realizadas por operadores no establecidos o domiciliados en un Estado comunitario que tienen como adquirentes a personas que carecen de la condición de sujetos pasivos.

Ya en un primer momento la antigua Directiva 77/388/CEE del Consejo trató de simplificar estos trámites a través de la creación de un régimen especial caracterizado por tres aspectos. En primer lugar, el relativo a su ámbito de aplicación tempo-

ral, previéndose su entrada en vigor el 1 de julio de 2003 por un período de tres años, si bien con posibilidad de prórroga y, en cualquier caso, sometido a la necesaria revisión una vez transcurrido el citado plazo en base a la experiencia adquirida durante su aplicación. En segundo término, la ya citada regla de localización especial prevista para estos servicios, de conformidad con la cual los mismos pueden entenderse prestados allí donde radique su destinatario, siempre y cuando se den las condiciones previstas en la Directiva y que, por lo que respecta a nuestra normativa interna, quedaron recogidas en el art. 70.uno.4º.A.c) de la Ley, según la redacción otorgada por la Ley 53/2002. Y, por último, el objetivo ya señalado de simplificar las obligaciones existentes en relación con las declaraciones a presentar por aquéllos sujetos que presten este tipo de servicios a varios Estados miembros, permitiéndoseles la presentación de una sola declaración en el país que elijan y por el total de las operaciones realizadas.

La nueva Directiva 2006/112/CE no ha introducido ningún cambio significativo en la legislación vigente respecto de la tributación de estos servicios *on-line*. Únicamente se ha limitado, como ya hemos tenido oportunidad de precisar, a reubicar los preceptos de la antigua Sexta Directiva reguladores de la materia (arts. 9.2.e) y f), 9.3 y 26 *quater*, además del Anexo L, todos ellos redactados por la Directiva 2002/38/CE⁴⁾ en los arts. 56 a 58 y 357 a 369, así como en el Anexo II de esta nueva

⁴⁾ Tras la prórroga del período correspondiente a su aplicación otorgada por la Directiva 2006/58/CE, dichos preceptos resultaban aplicables únicamente hasta el 31 de diciembre de 2006. En efecto, debido al hecho de que, al aprobarse la nueva Directiva de 2006, aún no se había decidido si iba o no a prorrogarse la regulación de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, los preceptos comprendidos en la misma reguladores de este régimen optaron por aclarar expresamente que su vigencia expiraba el último día del año 2006.

Directiva 2006/112/CE.⁵

Con posterioridad a la aprobación de esta Directiva 2006/112/CE, y con anterioridad a la fecha de su entrada en vigor (el 1 de enero de 2007), se desarrollaron un conjunto de modificaciones en su articulado a través de la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006, que vino a modificar la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del IVA, precisamente en lo relativo al período de vigencia del régimen del Impuesto aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

¿Cuál ha sido el objetivo perseguido con la introducción de estas nuevas modificaciones normativas por la Directiva 2006/138/CE? La principal finalidad de dichos cambios normativos no es otra que solucionar el problema que plantean aquellas normas temporales sobre tributación de los servicios *on line* cuyo período de aplicación había sido ya prolongado por la Directiva 2006/58/CE y que habían sido incluidas además en el texto refundido de la Directiva 2006/112/CE, si bien con la limitación expresa de que su vigencia únicamente se extendería hasta la fecha ya indicada de 31 de diciembre de

⁵ Concretamente, los criterios de localización de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, contenidos en los arts. 9.2.e) y 9.2.f) de la antigua Sexta Directiva, han pasado a regularse en los arts. 56.1.k) y 57 de la Directiva 2006/112/CE; la regla de cierre de la utilización o explotación efectivas de los servicios, anteriormente recogida en el art. 9.3 de la Sexta Directiva, pasa a contemplarse en el art. 58 de la Directiva de 2006; la relación de prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, contemplada en el Anexo I de la antigua Sexta Directiva, es recogida en el Anexo II de la nueva Directiva 2006/112/CE; la comunicación por medio de correo electrónico entre el prestador y el destinatario del servicio (la cual no determina por sí sola que este último sea un servicio electrónico) pasa del Anexo I de la Sexta Directiva al art. 56.2 de la nueva Directiva 2006/112/CE; por último, el régimen especial para los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del Impuesto, objeto de regulación en el art. 26 quater de la antigua Sexta Directiva en su redacción (al igual que sucede con todos los preceptos anteriormente indicados) por la Directiva 2002/38/CE, pasa a quedar recogido en los arts. 357 a 369 de la Directiva 2006/112/CE.

2006. Piénsese que, en el hipotético caso de que el legislador comunitario no dispusiese la aplicación de un nuevo aplazamiento o prórroga, podría llegar a originarse una situación de vacío legal.

Pues bien, dada esta situación, con anterioridad a que resultase aprobada la Directiva 2006/112/CE, el 24 de noviembre, la Comisión remitió al consejo un Documento (COM 2006/739 final), en el que se contenía una Propuesta de Directiva encargada de modificar la Directiva 2002/38/CE, en lo que respecta al período de vigencia del régimen a efectos del IVA de los citados servicios de radiodifusión y de televisión, así como de determinados servicios prestados por vía electrónica. En dicho Documento quedaba puesto de manifiesto el temor a que, como consecuencia de la lentitud registrada en los avances legislativos referentes a las propuestas sobre la localización de las prestaciones de servicios y la simplificación de las obligaciones impuestas a los sujetos pasivos, las modificaciones previstas en la Directiva 2006/112/CE pudiesen entrar en vigor con anterioridad a la finalización del año 2006.

Así las cosas, la Comisión manifestó su deseo de prorrogar la vigencia de la Directiva 2002/38/CE hasta el final del año 2008⁶, al objeto de disponer de tiempo suficiente para adoptar las propuestas contenidas en la Directiva 2006/112/CE y posibilitar que los Estados miembros puedan acometer los cambios de infraestructuras necesarios al efecto. Sin embargo, el 28 de noviembre de 2006 se produjo la aprobación por el Consejo de la Directiva 2006/112/CE, lo que determinó que, tras la aprobación de la Directiva 2006/138/CE el 19 de diciembre de dicho año, no fuese necesario ya proceder a modificar la Directiva 2002/38/CE⁷,

⁶ Este deseo de la Comisión había quedado recogido ya con anterioridad en el Documento COM (2006) 210 final, fechado en el mes de mayo de dicho año.

⁷ Dicha Directiva si fue modificada, en cambio, por la Directiva 2006/58/CE.

sino otorgar una nueva redacción a los arts. 56.3, 57.2, 59.2 y 357 de la Directiva 2006/112/CE, en aras de clarificar que dichos preceptos han de ser de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2008.⁸

Hemos de concluir por tanto que el conjunto de normas reguladoras de las prestaciones de servicios efectuadas por cauces electrónicos, actualmente contenidas en los arts. 56 a 58 y 357 a 369, así como en el Anexo II de la Directiva 2006/112/CE, conservan su vigencia hasta el 31 de diciembre de 2008, siempre y cuando durante dicho plazo de tiempo la Comisión no introduzca alguna modificación normativa en el marco de la tributación de los servicios prestados por vía electrónica o en el de las obligaciones que han de cumplir los sujetos pasivos sometidos a dicho régimen.

II. ÁMBITO SUBJETIVO DE APLICACIÓN.

Señala el art. 163 bis.Uno de la LIVA que “Los empresarios o profesionales no establecidos en

⁸) Como ya hemos tenido oportunidad de precisar, la justificación de esta medida se halla en la imposibilidad de adoptar disposiciones relativas al lugar de suministro de los servicios y a la configuración de un instrumento de carácter más general en materia de servicios electrónicos, así como en el dato de que no se han visto alteradas las distintas circunstancias de hecho y de derecho que motivaron la primera prórroga hasta finales de 2006. A juicio de RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M., “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 15, 2006, pág. 57, una vez adoptada la decisión de prorrogar transitoriamente la vigencia de este régimen particular de tributación en el IVA, “Sería conveniente conocer y evaluar cómo han venido funcionando algunos elementos que consideramos fundamentales para que su aplicación resulte satisfactoria, tanto para los agentes del sector como para los intereses financieros de la Hacienda de los Estados miembros”. Se refieren concretamente los citados autores a cuestiones tales como el derecho de las personas que prestan servicios por vía electrónica a ser asistidos por las Administraciones tributarias nacionales de cara a conocer en línea el estatuto de sus clientes (esto es, si se trata o no de una persona o entidad sujeta al Impuesto), los cauces de intercambio de información existentes entre el Estado miembro de identificación y los Estados miembros de consumo (caso de las declaraciones de alta, modificación o cese, declaraciones-liquidaciones, etc.), o la eficacia de los procedimientos establecidos para hacer efectiva la redistribución de los importes recaudados entre el primero y los segundos en proporción a las prestaciones de servicios devengadas en sus respectivos territorios.

la Comunidad que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse al régimen especial previsto en el presente capítulo”.

Nos hallamos en consecuencia ante un régimen especial aplicable únicamente a una clase de prestaciones de servicios. En efecto, el legislador se inclina por la adopción de una serie de criterios especialmente restrictivos a la hora de precisar qué sujetos intervienen en el desarrollo de las operaciones, excluyendo de su ámbito de aplicación a los proveedores de terceros países que transfieran digitalmente servicios a empresarios o profesionales radicados en el seno de la Unión Europea.

Todas aquellas obligaciones tributarias surgidas de la prestación de estos servicios digitales pasan a ser asumidas por los receptores como consecuencia de la aplicación del mecanismo relativo a la inversión del sujeto pasivo establecido en el art. 84.Uno.2º.a) de la Ley 37/1992. Ello determina que el prestador del servicio extracomunitario no asuma ninguna obligación material o formal para con la Hacienda Pública del Estado miembro donde el cliente desarrolla su actividad económica.

Al amparo de lo dispuesto en el citado art. 163.bis.Uno de la Ley del IVA, el prestador del servicio ha de ser en todo caso un “sujeto pasivo o empresario o profesional no establecido en territorio comunitario”, debiendo entender por tal, según la letra a) del apartado Dos del citado precepto, a “Todo empresario o profesional que no tenga la sede de su actividad económica en la Comunidad ni posea un establecimiento permanente en territorio de la Comunidad ni tampoco tenga la obligación, por otro motivo, de estar identifica-

do en la Comunidad conforme al número 2º del apartado uno del artículo 164 de esta Ley o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros”.⁹

¿Podrá tener la consideración de “sujeto pasivo o empresario o profesional no establecido en territorio comunitario” un prestador comunitario cuya sede se encuentre radicada en el mismo Estado miembro que el cliente o en otro distinto? La respuesta a esta cuestión ha de ser necesariamente negativa. En dicho caso el criterio de localización no será el lugar de residencia del consumidor, sino el del establecimiento del prestador. Y, tal y como han precisado RAMOS PRIETO y ARRIBAS LEÓN¹⁰, tampoco podrá tratarse de un empresario no comunitario que cuente con un establecimiento permanente en territorio de la Unión Europea, a pesar de que los servicios electrónicos que preste con destino a éstas provengan del país tercero donde tiene la sede de su actividad económica.

Por otra parte, a pesar de no estar establecido en el ámbito territorial comunitario, el prestador de servicios no residente quedará configurado como sujeto pasivo del Impuesto, sin necesidad de tener que nombrar a un representante fiscal en el interior del país que actúe como deudor ante la Hacienda acreedora. En este sentido señaló expresamente el art. 26. *quáter*.B.10 de la antigua Sexta Directiva (actual art. 204, apartado 1, párrafo tercero de la Directiva 2006/112/CE) que no será de aplicación al sujeto pasivo no establecido en la Unión Europea que hubiera optado por el régimen

especial contenido en su día en el art. 21.2.b) de aquélla (de la antigua Sexta Directiva), precepto relativo a la consideración como deudor del Impuesto del representante fiscal designado en el interior del país por el sujeto pasivo no establecido.¹¹

¿Qué hemos de entender por “Estado miembro de identificación”? De conformidad con lo señalado en el art. 163. *bis*.dos de la LIVA (que no hace sino seguir lo dispuesto en la Directiva 2002/38/CE), tiene dicha consideración el Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad. Y, por su parte, es “Estado miembro de consumo” aquél en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos conforme al art. 70.uno.4º.A).c) de la LIVA o norma equivalente de cualquiera de los restantes Estados miembros.

Por lo que respecta al adquirente del servicio, ha de tratarse de una persona o entidad que no tenga la condición de sujeto pasivo del IVA (consumidor final u organismo no comercial) y que se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en un Estado comunitario. Quedarían así excluidas todas aquellas ventas cuyos destinatarios lo fuesen empresarios o profesionales comunitarios, las cuales tributarían en el correspondiente Estado miembro mediante la aplicación del mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.¹²

⁹ Idéntico criterio definitorio quedaba recogido en el art. 26 *quáter*.A).a) de la antigua Sexta Directiva (actual art. 358, punto 1 de la Directiva 2006/112/CE).

¹⁰ RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M., “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *ob. cit.*, pág. 40.

¹¹ Esta situación se produciría en aquellos supuestos en los que no existiese un instrumento jurídico de asistencia mutua con el país de la sede o de establecimiento del operador extracomunitario.

¹² Nótese por tanto que no se prohíbe al empresario o profesional incluido en el régimen especial la realización de operaciones diferentes de las comprendidas en el mismo (caso, por ejemplo, de las prestaciones de servicios efectuadas a empresarios comunitarios), siempre y cuando no determinen la obligación de identificarse a efectos del IVA en algún Estado miembro.

De cara a poder precisar el domicilio o la residencia habitual del receptor del servicio establece el art. 70.Uno.4º.A.c) de la LIVA en su párrafo segundo que se presumirá que aquél se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del IVA español cuando se realice el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito radicadas en dicho territorio.

Es este un criterio que, a juicio de RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, constituye una extralimitación de la norma española ya que, en su opinión, *“La Directiva sólo establece que la residencia comunitaria del destinatario determina en esos casos la sujeción al impuesto de la operación. Pero no permite (...) presumir la residencia por el pago”*¹³. Una opinión distinta ha sido defendida por MARTOS GARCÍA¹⁴, para quien *“Presumir la realización del hecho imponible cuando se presenta resulta aceptable siguiendo un procedimiento cognoscitivo lógico, pese a que no exista certeza de que éste se produzca”*. A juicio de este autor el particular podrá remitir al prestador del servicio un documento físico o electrónico acreditativo de su residencia y, con ello, disponer de prueba que enerve los efectos de la presunción.

En todo caso resulta necesario que el sujeto pasivo no establecido pueda acceder a una información fidedigna sobre su cliente, debiendo repercutirle el IVA (tratándose de una persona que no adquiera la condición de empresario o profesional establecido o residente en la Unión Europea), excepto si tuviese constancia de que se trata de un sujeto pasivo identificado como tal en un determi-

nado Estado miembro.¹⁵

III. ANÁLISIS DEL ÁMBITO OBJETIVO.

El presente régimen especial resulta de aplicación a la totalidad de las prestaciones de servicios de comercio electrónico realizadas por el operador extracomunitario que deban considerarse ubicadas en el territorio de la Unión Europea y que tengan como destino a consumidores finales, ya se hallen radicados en un único Estado miembro o en varios de ellos. Así lo establece el art. 163 bis.apartado Uno.párrafo segundo de la LIVA, que sigue en este punto aquello que disponía el art. 26.quáter.B.1. de la antigua Sexta Directiva (actual art. 359 de la Directiva 2006/112/CE).

Los distintos servicios susceptibles de acogerse a este régimen son recogidos en el art. 70.Uno.4º.B) de la Ley 37/1992 sobre la base de lo dispuesto en el Anexo L de la antigua Sexta Directiva, habiendo sido objeto de desarrollo en los arts. 11 y 12 del Reglamento núm. 1777/2005, de 17 de octubre, por el que se establecían un conjunto de disposiciones de aplicación de aquélla. Señala el primero de los citados preceptos reglamentarios que *“Las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica contempladas en el artículo 9.2.e) de la Directiva abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y*

¹³) RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *“La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico”*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, núm. 267, 2003, pág. 84.

¹⁴) MARTOS GARCÍA, J. J., *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2006, pág. 288.

¹⁵) Precisamente a través de las bases de datos electrónicas que se hallan obligadas a mantener las Administraciones tributarias de los distintos Estados miembros (así lo exige el art. 27 del Reglamento CE núm. 1798/2003), éstas garantizan a aquellas personas que prestan sus servicios por vía electrónica la obtención de confirmación acerca de la validez del número de identificación a efectos del IVA de una persona determinada. Y es que en dichas bases de datos se incluye un registro de las personas a las que les ha sido asignado un número de identificación a efectos del IVA en el respectivo país. En definitiva, mediante el recurso a este mecanismo las Administraciones fiscales nacionales asisten a los operadores y ponen a su disposición un instrumento que les permite conocer on line si sus clientes constituyen o no una persona o entidad sujeta al Impuesto.

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

A continuación se añade en el citado precepto reglamentario una relación no exhaustiva ni definitiva de supuestos que quedan incluidos dentro de este concepto de servicio electrónico, siempre y cuando los mismos se presten a través de Internet o de una red electrónica. Es el caso de: el suministro de productos digitalizados en general (incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones); los servicios que permitan o presten apoyo a la presencia de particulares o empresas en una red electrónica, como un sitio o una página web; 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; 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, a través del cual los potenciales compradores realicen sus ofertas por medios automatizados, comunicándose la realización de una venta a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador; los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones represente una parte secundaria y subordinada¹⁶ y los servicios enumerados en el Anexo I a este art. 11 del Reglamento CE núm. 1777/2005.

Estos últimos servicios se concretan en los siguientes: suministro y alojamiento de sitios informáticos y mantenimiento a distancia de programas y de

¹⁶⁾ Se trata, en el presente caso, de paquetes de servicios que van más allá del simple acceso a Internet y que incluyen otros elementos tales como páginas de contenido con vínculos a noticias, etc.

equipos¹⁷; suministro de programas y su actualización¹⁸; suministro de imágenes, texto, información y puesta a disposición de bases de datos¹⁹; 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 ocio²⁰; y suministro de enseñanza a distancia.²¹

Por su parte el art. 12 de este Reglamento CE núm. 1777/2005 se encarga de realizar una de-

¹⁷⁾ Dentro de esta primera prestación de servicios por vía electrónica habría que incluir, entre otros: el suministro en línea de espacio de disco a petición; el mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas; la administración de sistemas remotos; el almacenamiento de datos en línea en aquellos casos en los que los datos específicos se almacenan y obtienen electrónicamente y el alojamiento de sitios web y de páginas web.

¹⁸⁾ Esta prestación de servicios por vía electrónica comprende, entre otros: el suministro de programas destinados a bloquear la descarga de banners publicitarios; la descarga de controladores tales como aquellos que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras; el acceso o descarga de programas informáticos y la instalación automatizada en línea de cortafuegos o de filtros de acceso a sitios web.

¹⁹⁾ La prestación por vía electrónica de esta clase de servicios comprende: el acceso o descarga de fondos de escritorio, así como de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas; el contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas; la suscripción a periódicos y revistas en línea; las estadísticas de weblog y de sitios web; la información en línea generada de manera automática por programas informáticos derivada de la introducción de datos específicos por el cliente tales como los datos jurídicos o los de carácter financiero; las noticias en línea; el suministro de espacios publicitarios y el uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.

²⁰⁾ Estos servicios incluyen: el acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles; el acceso a descargas de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos; el acceso o descarga de películas; la descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles y el acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet o de otra red electrónica similar y en la que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.

²¹⁾ Dentro de estas prestaciones de servicios quedan incluidas: la enseñanza a distancia automatizada que depende de Internet o de una red electrónica similar para poder funcionar y cuya prestación no necesita de intervención humana (caso, por ejemplo, de las aulas virtuales), excepto cuando Internet se utiliza como un simple instrumento de comunicación entre el profesor y el alumno; y los ejercicios realizados por el alumno on line y corregidos automáticamente sin intervención humana.

limitación negativa precisando la existencia de un conjunto de operaciones que, a diferencia de las anteriores, adolecen de la calificación de servicios electrónicos a efectos de clarificar el criterio de localización contemplado en el art. 9.2.e) de la antigua Sexta Directiva (actual art. 56, apartado 1, letras a) a f) de la Directiva 2006/112/CE).²²

¿Cuáles son las causas de exclusión previstas por el legislador que imposibilitan que un determinado sujeto registrado conforme a este régimen pueda continuar rigiéndose por el mismo? De conformidad con lo establecido en el art. 163 bis.apartado Tres de la Ley 37/1992, dictado al amparo de aquello que disponía el art. 26 *quáter* de la antigua Sexta Directiva, estas causas de exclusión pueden reducirse a cuatro.

En primer lugar, la pérdida de su objeto motivada por la presentación por parte del sujeto pasivo de una declaración de cese de las operaciones que motivan su aplicación comprendidas en el régimen. En segundo término, la pérdida de su objeto motivada por la existencia de hechos que posibiliten deducir

²²) Dentro de esta amplia lista de operaciones no consideradas como servicios electrónicos a efectos del criterio de localización cabe indicar las siguientes: los servicios telefónicos prestados a través de Internet así como aquellos otros que incluyan un elemento de video (servicios de videofonía); el acceso a Internet y a la World Wide Web; los servicios de ayuda telefónica; los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia; los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se realicen las pujas; los servicios de profesionales tales como los de abogados y consultores financieros que asesoren a sus clientes por correo electrónico; los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor de Internet o a través de una red electrónica; los servicios de reparación física no conectados a equipos informáticos; los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea y los de publicidad tales como los incluidos en periódicos o por televisión; los servicios de radiodifusión y televisión regulados en el art. 9.2.e).apartado 2. letra e). 11° de la Directiva 77/388/CEE; los servicios de telecomunicaciones, a efectos de lo dispuesto en el art. 9.2.e). 11° de la Directiva 77/388/CEE y las entregas de los siguientes bienes: mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica; CD-ROM, disquetes o medio tangible de carácter similar; material impreso como libros, boletines, periódicos o revistas; CDs y cassettes de audio; cintas de video o DVD y juegos en CD-ROM.

la finalización de las operaciones incluidas en el presente régimen especial. Han de existir por tanto indicios que permitan concluir que las operaciones incluidas en el régimen especial ya no se realizan²³. De cualquier manera, la presunción en cuestión ha de serlo *iuris tantum*, admitiendo la correspondiente prueba en contrario.

En tercer lugar, el incumplimiento sobrevenido de cualquiera de los requisitos exigidos para poder acogerse al régimen especial, circunstancia que tendrá lugar cuando el empresario o profesional no comunitario inicie operaciones de carácter distinto a las prestaciones de servicios electrónicos que le obliguen a identificarse como sujeto pasivo del IVA en un determinado Estado miembro²⁴, o bien cuando acometa la apertura de un establecimiento permanente dentro de la Unión. Y, finalmente, es causa de exclusión el incumplimiento reiterado o continuado de obligaciones impuestas por su normativa reguladora tales como la no presentación de las correspondientes declaraciones-liquidaciones trimestrales o la falta de ingreso de las cuotas devengadas.

En todo caso la decisión acerca de la exclusión es competencia de las autoridades fiscales del Estado miembro de identificación. A nivel comunitario se encargó de precisar el art. 20.1 del Reglamento CE núm. 1777/2005, de 17 de octubre de 2005, sobre medidas de ejecución de la antigua Sexta Directiva (medida obligatoria de aplicación directa a los Estados miembros al regularse a través de reglamento), que el Estado miembro de identificación dejaría fuera a un sujeto pasivo no establecido que estuviese acogido al régimen especial previsto en el

²³) Por ejemplo, el hecho de que a lo largo de varios trimestres no se haya presentado la declaración-liquidación.

²⁴) Nos referimos concretamente a aquellos supuestos en los que tiene lugar la realización de operaciones para consumidores finales, distintas de los servicios electrónicos, gravadas por el IVA de algún Estado miembro y respecto de las cuales sea sujeto pasivo el empresario no comunitario.

art. 26 *quáter*, parte B) de la antigua Sexta Directiva cuando, a lo largo de un trimestre correspondiente al año natural aquél incurriese, como mínimo, en uno de los motivos anteriormente indicados.

Como consecuencia de esta exclusión el sujeto pasivo debe presentar una declaración-liquidación por la totalidad del trimestre, reflejando dentro de ella los servicios electrónicos ejecutados con anterioridad al instante en el que se disponga la exclusión. En efecto, respecto de aquellos servicios electrónicos que hubiesen sido efectuados con anterioridad a la exclusión pero durante el trimestre natural en el que ésta se hubiese producido, el sujeto pasivo no establecido ha de presentar una declaración sobre todo el trimestre²⁵. Ahora bien, el requisito de presentación de esta declaración no afecta a la eventual obligación de figurar en el registro en un Estado miembro, de acuerdo con lo previsto en las disposiciones ordinarias.

Dentro de nuestro ordenamiento interno la Orden HAC/1736/2003 atribuye en su apartado Quinto dicha competencia a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al disponer que cuando esta tenga conocimiento de que ha acontecido alguna circunstancia que determine esa inaplicabilidad, iniciará de oficio el procedimiento con la finalidad de excluir al prestador de servicios del régimen especial. El inicio del procedimiento de exclusión ha de ser comunicado por vía telemática al prestador no establecido para que éste formule las alegaciones que considere oportunas en un plazo de quince días. Y, una vez efectuadas las citadas alegaciones, la AEAT resolverá aquello que proceda.

IV. ¿ES APLICABLE EL RÉGIMEN ESPECIAL A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA DE CARÁCTER VOLUNTARIO?

²⁵ Así se encargaba de precisarlo el art. 26 *quáter*, parte B, apartado 5 de la antigua Directiva 77/388/CEE (actual art. 364 de la Directiva 2006/112/CE).

A la hora de tratar de responder a esta cuestión se ha de señalar, de entrada, que ni el art. 26 *quater* de la antigua Sexta Directiva ni el art. 163 *bis* de la LIVA aluden expresamente al carácter voluntario de este régimen especial, si bien este segundo precepto parece admitirlo de manera implícita al afirmar que los sujetos pasivos establecidos fuera de la Unión "podrán acogerse" al mismo.

En la actualidad la generalidad de la doctrina reconoce el carácter voluntario o potestativo del régimen²⁶, lo que determina que el operador extracomunitario puede decidir si se acoge o no al mismo así como, en el primer caso, y siendo varios los Estados en los que se hallasen domiciliados o tuviesen su residencia habitual los adquirentes de sus servicios electrónicos, en qué Estado miembro de la Unión Europea va a ejercitar dicha opción.

Por lo que respecta al operador no comunitario encargado de facilitar la prestación de servicios por vía electrónica a consumidores finales comunitarios que utilizan materialmente dichos servicios en sus respectivos Estados miembros, en el supuesto de que manifestase su renuncia a la aplicación del régimen especial, podría optar por crear un establecimiento permanente en un determinado país de la UE, o bien identificarse y darse de alta en calidad de prestador

²⁶ Baste citar en este sentido, entre otros, los trabajos de DE BUNES IBARRA, J. M. y SÁNCHEZ GALLARDO, F. J., "La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica", *Impuestos*, tomo II, 2003, pág. 90, DE BUNES IBARRA, J. M. (Coord.), *La aplicación práctica del IVA, Impuestos Especiales y Comercio Exterior*, Ciss, Valencia, 2006, pág. 143, SÁNCHEZ GALLARDO, F. J. (Dir.), *Guía del Impuesto sobre el Valor Añadido*, 6ª ed., CISS, Valencia, 2006, pág. 1.409, GARCÍA NOVOA, C., "El IVA y el comercio internacional en el marco de la Unión Europea", *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 16, 2004, pág. 42, RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., "La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico", *ob. cit.*, pág. 90, VICTORIA SÁNCHEZ, A., "Novedades introducidas por la Ley de Medidas Fiscales para el año 2003 en materia de IVA (Ley 53/2002)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 240, 2003, pág. 129 y VILLAVERDE GÓMEZ, B., "El IVA y el comercio electrónico: la situación en España", *Temas Tributarios de Actualidad*, núms. 16-18, 2004, pág. 75.

no establecido en cada uno de los Estados miembros en los que realice actos susceptibles de gravamen.

V. PRINCIPALES CUESTIONES DERIVADAS DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.

Tal y como han señalado RAMOS PRIETO y ARRIBAS LEÓN²⁷, el esquema de tributación previsto para los servicios *on line* prestados por vía electrónica se caracteriza por plantear, de entrada, una diferenciación entre el Estado miembro de identificación y el Estado o Estados miembros de consumo.

Se trata de una distinción recogida en el art. 163 *bis*, apartado Dos, letras c) y d) de la LIVA y a la que se refería igualmente el art. 26 *quáter*, apartado A), letras c) y d) de la antigua Sexta Directiva (actual art. 358, puntos 3) y 4) de la Directiva 2006/112/CE). Como ya apuntamos con anterioridad, definía la letra c) del art. 26 *quáter*, apartado A) de la Sexta Directiva el “Estado miembro de identificación” como “El Estado miembro por el que haya optado el sujeto pasivo no establecido para declarar el inicio de su actividad como tal sujeto pasivo en el territorio de la Comunidad”. Por su parte la letra d) de este art. 26 *quáter*, apartado A) de la Sexta Directiva contenía la siguiente definición de “Estado miembro de consumo”: “Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos”.

¿Cabe la posibilidad de que exista más de un Estado miembro de identificación por cada sujeto pasivo? La respuesta a esta cuestión ha de ser necesariamente negativa. Sólo habrá un Estado miembro de identificación por cada sujeto pasivo, a saber,

²⁷ RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M., “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *ob. cit.*, pág. 45.

aquel que seleccione el operador extracomunitario con voluntad de someterse a la aplicación del régimen especial. Existe plena libertad para escoger cualquiera de los Estados miembros de la UE, pero el obligado tributario ha de registrarse en una única Administración tributaria nacional ante la que debe cumplir la totalidad de sus obligaciones materiales y formales derivadas del devengo del Impuesto.

En cambio, dependiendo de donde se hallen establecidos los consumidores o receptores de los servicios gravados, las operaciones comerciales de cada sujeto pasivo podrán realizarse en un único Estado miembro de consumo o en varios diferentes. Téngase presente que el registro en un Estado miembro habilita para prestar servicios mediante el sistema de transmisión digital a los consumidores de todos los Estados comunitarios, independientemente de dónde tengan su domicilio o su residencia habitual.

A la hora de proceder a la cuantificación de la deuda tributaria cabe la posibilidad de que se produzca la aplicación de tipos de gravamen diferentes en función de los Estados miembros de consumo. Y es que, a pesar de que las operaciones de comercio digital tributan siempre al tipo de gravamen general o normal (el 16% en nuestro caso), siendo excluidas además en su día por la Sexta Directiva de la lista de operaciones que pueden beneficiarse de la aplicación de tipos reducidos, el hecho de que el sujeto pasivo origine hechos imponible localizados en varios Estados miembros de consumo adquiere una incidencia considerable a la hora de precisar el importe de la deuda tributaria.

A priori, en cada operación realizada el empresario o profesional deberá repercutir el IVA aplicando el tipo de gravamen vigente en el Estado donde resida habitualmente o donde se halle domiciliado el destinatario del servicio electrónico. Ciertamente se trata de una regla que viene a complicar la determinación

de la cuota en aquellos casos en los que sean varias las legislaciones nacionales concurrentes²⁸. Así, a juicio de MARTOS GARCÍA, *“Un régimen impositivo basado en que operadores situados a lo largo de todo el planeta, con lenguas distintas a las de los Estados miembros, tengan que conocer la normativa comunitaria de cada uno de ellos y cumplir de forma voluntaria las obligaciones de repercusión e ingreso del impuesto, máxime cuando en caso de incumplimiento las consecuencias punitivas son, en la práctica, de escasa o nula efectividad, resulta inverosímil”*.²⁹

Sin embargo alternativas tales como admitir que se realice siempre la repercusión de acuerdo con el tipo de gravamen previsto en el Derecho del Estado miembro de identificación parecen de difícil plasmación práctica, dado el riesgo de deslocalización que podría llegar a plantearse, al posibilitar que los operadores extracomunitarios pudieran registrarse en aquellos Estados comunitarios donde el Impuesto ofrece una cuantía más baja.

Dentro de nuestro sistema tributario es la Orden HAC/1736/2003 la encargada de precisar, a la hora de ofrecer las instrucciones necesarias para cumplimentar el Modelo 367, el listado de los tipos impositivos vigentes en cada uno de los Estados miembros.

Una de las principales consecuencias derivadas de la aplicación de este régimen especial es que la sujeción al mismo no determina una vulneración del carácter “plurifásico” que tradicionalmente ha inspirado la concepción del IVA como tributo en cascada

²⁸ Nuestro tipo impositivo (16%) es aplicado por otros Estados como el alemán. Por debajo de él, Chipre y Luxemburgo aplican un 15%. Y por encima el tipo oscila desde el 19% (aplicado, entre otros, por Eslovaquia, República Checa, Portugal, Holanda y Grecia) hasta el 25% (caso de Suecia, Hungría o Dinamarca), pasando por tipos impositivos del 22% (en Polonia y Finlandia), del 21% (Irlanda y Bélgica), del 20% (caso de Italia, Eslovenia o Austria) o del 19,6% en Francia.

²⁹ MARTOS GARCÍA, J. J., “Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico (y III)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 238, 2002, pág. 63.

y de conformidad con el cual el sujeto pasivo satisface el impuesto correspondiente a la prestación por él efectuada y, con posterioridad, recupera el tributo correspondiente a las adquisiciones procedentes de sus proveedores.

Ahora bien en el presente caso, en lugar de acudir al mecanismo habitual consistente en practicar las deducciones de las cuotas devengadas por cada una de las declaraciones-liquidaciones presentadas, el empresario o profesional establecido fuera del territorio comunitario adquiere el derecho a la devolución de las cuotas que hubiese soportado en el desarrollo de su actividad, devolución que queda condicionada al cumplimiento de diversos requisitos.

En primer lugar, la solicitud de reembolso ha de presentarse en los Estados miembros de identificación o de consumo donde hayan sido soportadas las cuotas. Se trata de un procedimiento que quizás no favorezca en exceso la finalidad del presente régimen especial de facilitar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.³⁰

³⁰ Dada esta situación, desde distintos sectores de la doctrina se han propuesto otras alternativas. Así, por ejemplo, sostiene MARTOS GARCÍA, J. J., *Imposición indirecta del comercio electrónico*, ob. cit., págs. 269 y 270, que “Una medida más acorde habría sido permitir la deducción de las cuotas de IVA soportadas en la Comunidad en la misma autoliquidación trimestral que presentasen en la jurisdicción donde se hubiesen registrado (...) El problema de la reasignación de ingresos quedaría solucionado con el sistema de transferencia de fondos entre Estados instaurado. Para que las devoluciones las soportaran los Estados que realmente recaudaron el Impuesto bastaría con trasladar el mecanismo utilizado para las ventas, de manera que los prestadores acogidos al régimen especial desglosasen también para cada Estado miembro el volumen de adquisiciones y de IVA soportado en cada uno. En base a esta información el Estado de registro podría solicitar al resto de Estados la restitución de las cuotas de IVA recaudadas por éstos y devueltas por aquel al operador no establecido acogido al régimen especial (...) El escollo de la verificación de la información suministrada por el prestador sería fácilmente superable si se mejoran los mecanismos de intercambio de información intracomunitarios, cuyo funcionamiento actual se aleja sensiblemente de la eficacia y eficiencia que se les debe exigir”. Véase en este mismo sentido RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico”, ob. cit., pág. 96.

Por lo que respecta a aquellos sujetos pasivos que hubiesen soportado cuotas en España, es el art. 163 *quáter* de la LIVA el encargado de establecer las condiciones materiales y procedimentales necesarias para que aquéllos puedan obtener el reembolso del Impuesto. Así, en primer lugar, ha de tratarse de cuotas soportadas o satisfechas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del IVA español. Los bienes o servicios adquiridos o importados han de destinarse a la prestación de servicios por vía electrónica. Por último, el ejercicio de este derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas ha de ajustarse al procedimiento específico regulado en el art. 119 de la LIVA para tramitar las devoluciones a determinados empresarios o profesionales no establecidos en la Península y Baleares.

En todo caso debe tenerse presente que la efectividad de este derecho de devolución no se halla supeditada a la existencia de una reciprocidad de trato a favor de los empresarios o profesionales del Estado miembro de identificación. En efecto, el ejercicio del derecho no se condiciona a que el Estado donde se encuentre establecido el operador extracomunitario otorgue un derecho análogo a los sujetos pasivos establecidos en España, y tampoco a que el sujeto pasivo nombre un representante ante la Administración tributaria española.

VI. ANÁLISIS DE LAS PRINCIPALES OBLIGACIONES FORMALES Y REGISTRALES IMPUESTAS A LOS SUJETOS PASIVOS INCLUIDOS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL.

Tal y como ya hemos tenido oportunidad de precisar, al amparo de aquello que disponía la Directiva 2002/38/CE, la principal característica del presente régimen especial reside en facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los operadores económicos no establecidos que presten servicios por vía

electrónica para lo cual, en aplicación de dicho régimen, cualquier operador económico que suministre servicios por vía electrónica a personas no sujetas al Impuesto en la Comunidad puede optar, careciendo de otra identificación a efectos fiscales en aquélla, por la identificación en un solo Estado miembro.

Ahora bien, el hecho de que se facilite este cumplimiento de las obligaciones fiscales exige igualmente el cumplimiento de un conjunto de contrapartidas de carácter formal, las cuales no son otras que las previstas en el art. 163 *ter* de la Ley reguladora del Impuesto.

Así las cosas, y tal y como se establece además en el Preámbulo de la Orden HAC/1736/2003, debido a la propia naturaleza de los servicios prestados a través del presente régimen especial se hace necesario que tanto el cumplimiento del conjunto de las obligaciones materiales de pago previstas como el de las obligaciones formales que a continuación serán analizadas se verifique a través del oportuno soporte informático, empleándose así medios telemáticos como canal de comunicación con la Administración tributaria, y obviándose el empleo de documentación física, la designación de un representante fiscal o la propia presencia del interesado en las oficinas administrativas.

¿Cuáles son estas obligaciones formales a las que nos referimos? En primer lugar, la declaración por vía electrónica del inicio, la modificación o el cese de la actividad efectuada por el sujeto pasivo incluido en ella, a la que se refiere el art. 163 *ter* apartado Uno.a) de la LIVA, en cumplimiento de lo dispuesto en el art. 26 *quáter* apartado B.2 y .3 de la antigua Sexta Directiva.

A través de esta declaración de alta el prestador de servicios electrónicos que, acogido al régimen especial, elija España como Estado miembro

de identificación ha de presentar ante la AEAT su declaración de alta en dicho régimen, facilitándose así al Estado miembro de identificación un conjunto de datos informativos personales relativos al prestador de los servicios (a saber, nombre, dirección postal y dirección de correo electrónico) y a su actividad económica (direcciones electrónicas de los sitios de Internet desde los que, en su caso, opere, y número de identificación fiscal empleado ante la Administración fiscal del territorio tercero donde tenga la sede de su actividad), así como una declaración en la que el sujeto pasivo manifieste carecer de identificación a efectos de la aplicación de un impuesto análogo al IVA en otro Estado miembro. Cualquier eventual alteración de dichos elementos ha de ser comunicada a la Administración tributaria competente mediante la oportuna declaración.³¹

Tan pronto como la Administración del Estado miembro de identificación reciba esta comunicación de inicio de actividad procederá, una vez realizadas las verificaciones y comprobaciones que considere oportunas, a asignar y notificar a través de medios electrónicos un número individual de identificación al sujeto pasivo que se halle no establecido en territorio comunitario. Dicho número es denominado por la Orden HAC/1736/2003 "Número de Operador Extracomunitario" (NOE).³²

³¹ De cara a realizar esta declaración el interesado ha de conectarse a la página de la AEAT en Internet (dirección www.agenciatributaria.es) y, dentro del apartado habilitado para el alta en el régimen especial, cumplimentar el formulario que aparezca en pantalla. En dicho formulario han de hacerse constar los datos que figuran en el Anexo I a la Orden HAC/1736/2003, de 24 de junio, así como la declaración de que carece de identificación en otro Estado miembro a la que se ha hecho referencia con anterioridad.

³² En definitiva, una vez cumplimentada la declaración de alta la AEAT proporciona al prestador de servicios un código de usuario-clave o, en su caso, algún otro mecanismo de identificación equivalente, con los que podrá realizar, si así procediese, la descarga del Número de Operador Extracomunitario a que se refiere el Apartado Tercero de la Orden, efectuando las comprobaciones con la AEAT que puedan derivarse de la aplicación del régimen especial. Ello ha de ser notificado además por vía electrónica.

Tal y como acabamos de precisar, a tenor de los datos consignados por el prestador de servicios en la declaración de alta, la Agencia Estatal de Administración Tributaria puede efectuar aquellas comprobaciones que considere oportunas respecto del cumplimiento de las condiciones exigibles para la aplicación del régimen especial. Pues bien, si de dicha comprobación se dedujera que no se cumplen tales condiciones, así como en el supuesto de que la declaración de alta fuese incompleta o se constatará la necesidad de proceder a clarificar determinadas circunstancias a efectos de verificar las citadas condiciones, se requeriría por vía electrónica al declarante la subsanación o aclaración de aquéllas en un plazo de diez días. Y, no produciéndose dicha subsanación, la Agencia procedería a archivar la solicitud sin más trámite, pudiendo igualmente rechazarse las declaraciones de alta de los prestadores de servicios que hubiesen sido excluidos del registro de identificación en cualquier otro Estado miembro.

En el supuesto de que la declaración de alta fuese admitida, la AEAT se lo comunicaría así al interesado por medio de correo electrónico, pudiendo acceder el prestador de servicios a partir de ese preciso instante al menú de operadores registrados de la página en Internet de la Agencia y descargar el Número de Operador Extracomunitario (NOE) que le hubiese sido asignado.

El prestador de servicios no establecido identificado en España ha de declarar además a la AEAT toda modificación que se produzca respecto de los datos comunicados. Dicha declaración ha de efectuarse a través de menú de operadores registrados en la página de la AEAT en Internet (dirección www.agenciatributaria.es).

Por lo que respecta a la declaración de cese del régimen especial, el prestador debe declarar a la AEAT el cese de sus actividades de prestación de

servicios en el ámbito de la Unión Europea, así como cualquier otro hecho que determine la inaplicabilidad del régimen especial. Para ello será necesario que el empresario acceda al menú de operadores registrados y cumplimente los datos relativos a su nueva situación. Esta declaración ha de efectuarse en el plazo de un mes a partir del día siguiente a aquél en que se produzca el cese de la actividad o el hecho que hubiese motivado la inaplicabilidad del régimen.

Si la Agencia tuviese conocimiento de haberse producido alguna circunstancia que determinara esta inaplicabilidad, iniciaría de oficio el procedimiento destinado a excluir al prestador de servicios del régimen especial³³. En todo caso el inicio de este procedimiento de exclusión del régimen será comunicado, por vía telemática, al prestador no establecido, para que efectúe las alegaciones que estime pertinentes en un plazo de quince días. Y vistas, en su caso, las alegaciones efectuadas, la Agencia resolverá lo que proceda.

Finalmente conviene tener presente que este procedimiento de identificación comprensivo de la declaración de inicio, modificación o cese no resulta incompatible con la posibilidad de que los distintos Estados miembros de consumo puedan, a su vez, mantener sus propios sistemas de identificación fundamentados en la información que hubiera sido utilizada para aquél.

La segunda gran obligación que ha de ser cumplimentada por los sujetos pasivos incluidos en este régimen especial es la relativa a la presentación de declaraciones-liquidaciones trimestrales, con el consi-

guiente ingreso de la cuota tributaria.

Es concretamente a partir del instante en el que el régimen especial comienza a proyectar sus efectos cuando el sujeto pasivo queda obligado a presentar periódicamente por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA correspondiente a cada trimestre natural. Y ello al margen de que suministre o no servicios *on-line* durante dicho espacio de tiempo, tal y como dispone el art. 163 *ter* apartado Uno letras b) y c) de la LIVA, en cumplimiento de aquello que establecía el art. 26 *quáter* apartado B.5 a 7 de la antigua Sexta Directiva.

A este respecto se encarga de precisar el art. 20.3 del Reglamento CE núm. 1777/2005 que cada trimestre tiene la consideración de período declarativo independiente. Significa ello que, tras la presentación de una declaración-liquidación, cualquier cambio que desee introducirse con respecto a las cifras incluidas en aquélla únicamente podrá efectuarse mediante una modificación de la propia declaración y no a través de ajustes en una declaración posterior.³⁴

Esta declaración-liquidación a la que nos referimos es denominada por nuestro legislador "declaración-liquidación periódica del régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica", debiendo presentarse en el plazo de veinte días a partir de la finalización del período a que se refiera la declaración y constando en ella la información necesaria para determinar la cuantía del Impuesto devengado en cada Estado miembro. A tal efecto se utiliza el Modelo 367 "Impuesto sobre el Valor Añadido. Régimen Especial. Servicios prestados por vía electrónica. Declaración trimestral" aprobado por

³³⁾ *Recuérdese a este respecto que es causa de exclusión del régimen especial la concurrencia de cualquiera de las siguientes circunstancias: la existencia de hechos que permitan presumir que sus operaciones incluidas en este régimen especial han concluido; el incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse al régimen especial; y el incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa reguladora del régimen especial.*

³⁴⁾ *Al mismo tiempo, las cuotas abonadas al presentar cada auto-liquidación corresponden exclusivamente a la misma, con lo que un eventual cambio posterior de los importes satisfechos habrá de realizarse necesariamente con referencia a esa declaración-liquidación, sin que pueda consignarse o ajustarse en otra declaración posterior.*

el Apartado Sexto de la Orden HAC/1736/2003, que ha de ser obligatoriamente cumplimentado por vía telemática.³⁵

Dentro de este Modelo ha de hacerse constar, además del número de identificación asignado al obligado tributario y del importe global de la deuda tributaria susceptible de ser ingresada en el Estado miembro de identificación, una información desglosada para cada uno de los Estados miembros de consumo en los que se considere que han sido prestados los servicios electrónicos relativa a dos cuestiones: el valor total (excluido el IVA) de la contraprestación percibida por los servicios prestados a lo largo del período comprendido en la liquidación, y la cantidad global del Impuesto correspondiente al Estado miembro de que se trate, con indicación del tipo impositivo aplicable.³⁶

Si a lo largo del período objeto de declaración-liquidación el declarante no hubiera efectuado prestación alguna de servicios objeto de este régimen especial en el ámbito de la Unión Europea lo haría constar así en el modelo de declaración, remitiéndola a continuación a la AEAT en la forma anteriormente indicada. Y, tratándose de rectificaciones correspondientes a períodos anteriores, el declarante debe comunicar este hecho por correo electrónico a la Agencia, la cual indicaría también, a través de la misma vía, el procedimiento a seguir.

Lógicamente la declaración-liquidación ha de

³⁵⁾ Tal y como hemos señalado la declaración es de carácter trimestral. Y es que, de momento, no se contempla la presentación de una declaración mensual tratándose de grandes empresas, así como tampoco la ampliación del plazo de presentación de la declaración-liquidación correspondiente al último trimestre a todo el mes de enero.

³⁶⁾ En efecto, por cada Estado miembro de consumo en el que se haya devengado el Impuesto debe hacerse constar el valor total de los servicios prestados por vía electrónica correspondientes al período de declaración, así como la cantidad global de IVA correspondiente a cada Estado miembro y el importe total resultante de la suma de todas estas.

realizarse en euros. Significa ello que si la contraprestación de la operación hubiese quedado fijada en moneda distinta del euro, su importe habría de convertirse a la moneda común. Para ello deberá aplicarse el tipo de cambio válido correspondiente al último día del período de declaración, de acuerdo con los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para dicho día o, si no hubiera aplicación relativa al mismo, para el día siguiente.

Cabe destacar que la cuota tributaria derivada de este conjunto de autoliquidaciones trimestrales será siempre positiva (a ingresar) o bien reflejará, en su caso, la ausencia de actividad³⁷. Y es que el sujeto pasivo no se halla facultado para deducir las eventuales cuotas soportadas, las cuales terminan siendo recuperadas a través de un procedimiento específico de devolución.

En todo caso, al tiempo de presentar la correspondiente declaración-liquidación el sujeto pasivo deberá efectuar el pago de la deuda tributaria en la cuenta bancaria que designe el Estado miembro de identificación, ya sea en euros (tratándose de un Estado que haya accedido a esta fase de la Unión Económica y Monetaria) o en la moneda nacional de que se trate (en otro caso).

Tradicionalmente ha sido el Reglamento CE/1777/2005, de 17 de octubre de 2005, sobre medidas de ejecución de la antigua Sexta Directiva, el encargado de establecer que el Estado miembro de identificación que haya percibido una suma superior a la que se desprende de la declaración presentada con arreglo al antiguo art. 26 *quáter*, parte B), apartado 5 de la antigua Sexta Directiva, debe proceder a reembolsar directamen-

³⁷⁾ A este respecto la Orden HAC/1735/2003 establece el procedimiento a seguir en el caso de que la declaración-liquidación a presentar sea con resultado a ingresar, precisando además que a través de vía electrónica se validará el Modelo 367 con un código electrónico, efectuándose posteriormente el ingreso tras imprimir el citado Modelo.

te el importe excedentario al sujeto pasivo de que se trate.

En el supuesto de que el Estado miembro de identificación percibiese una suma correspondiente a una declaración que, con posterioridad, se descubriese incorrecta, y dicho Estado miembro ya la hubiese distribuido entre los Estados miembros de consumo, éstos deben proceder al reembolso directo del importe percibido en exceso al sujeto pasivo no establecido, informando al Estado miembro de identificación del ajuste realizado.³⁸

Por lo que respecta a las obligaciones registrales impuestas a las personas o entidades no residentes cuya actividad de comercio electrónico resulta gravada de acuerdo con este régimen especial, las mismas se concretan en la llevanza, mantenimiento y conservación de un Registro de las operaciones comprendidas en el mismo. Nos hallamos en el presente caso ante una fuente de información que ha de ser conservada durante un plazo de diez años contados para cada operación a partir del final del ejercicio en el que la misma hubiera tenido lugar.³⁹

Dispone el art. 163 *ter* apartado Uno.d) de la LIVA (de acuerdo con aquello que preveía el art. 26 *quáter* apartado B.9 de la antigua Sexta Directiva) que este Registro ha de contar con la "precisión suficiente" para que la Administración tributaria del Es-

tado miembro de consumo pueda comprobar si es correcta la declaración-liquidación trimestral del IVA en la que haya sido incluido el hecho imponible. Debido precisamente a ello dicho Registro ha de quedar a disposición de las Administraciones tributarias eventualmente interesadas en el conocimiento de su contenido, no ya sólo del Estado miembro de identificación, sino también del de consumo, las cuales pueden acceder al mismo previa solicitud cursada telemáticamente.

De cualquier manera, a pesar de que este conjunto de previsiones se hallan integradas en el plano normativo la Comisión Europea ha tenido oportunidad de manifestar su creencia de que la posibilidad de que las empresas de territorios terceros que opten por la aplicación de este régimen especial puedan quedar sujetas al ejercicio de controles administrativos por parte de diversos Estados miembros constituye una mera hipótesis de difícil aplicación práctica. Y es que, a pesar de que los Estados mantienen la potestad de llevar a cabo controles sobre aquellas actividades imponibles consumadas dentro de su territorio, cabe aludir a la existencia de una especie de "acuerdo tácito entre ellos" por virtud del cual todas las actuaciones de comprobación e inspección que procedan serán desarrolladas por la Administración del Estado miembro de identificación con el que mantenga contacto el sujeto pasivo.

Finalmente, la última gran obligación formal impuesta a los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión Europea es la obligación de facturación, esto es, la obligación de expedir y entregar factura o documento sustitutivo en aquellos casos en los que el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto. Dicha obligación es objeto de regulación en el art. 163 *ter* apartado Uno, letra e) de la LIVA.

³⁸ De cualquier manera, los importes correspondientes a las declaraciones del IVA efectuadas en el marco del régimen especial que contemplaba este art. 26 *quáter*, parte B) de la antigua Directiva 77/388/CEE no se redondean a la unidad monetaria más próxima, debiendo procederse únicamente a consignar y remitir el importe exacto de IVA.

³⁹ La amplitud de este período es objeto de crítica por RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M., "El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica", *ob. cit.*, pág. 50, para quienes "Aunque pueda encontrar cierta justificación por la eventual pluralidad de Haciendas nacionales implicadas, llama la atención la extensión y severidad de este plazo, frente a los cuatro años fijados en nuestro ordenamiento interno como plazo de prescripción en materia tributaria".

VII. LA PROYECCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE TRANSMISIÓN DE INFORMACIÓN ENTRE ESTADOS MIEMBROS SOBRE EL RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA.

Como es sabido, uno de los principales instrumentos destinados a garantizar la armonización de la imposición sobre el volumen de negocios lo constituye la existencia de un sistema común de intercambio de información entre los Estados miembros. Tal y como se encarga de precisar el Reglamento CE núm. 1798/2003, las autoridades administrativas de los distintos Estados miembros se hallan obligadas a prestarse asistencia mutua y a colaborar en la correcta aplicación del IVA, evitando así la práctica del fraude y la elusión fiscal.

En aras de configurar un adecuado sistema de trasvase de datos cabe aludir a la existencia de un conjunto de normas y de procedimientos destinados a regular el intercambio electrónico de información relativa al impuesto devengado con motivo de la prestación de servicios de naturaleza virtual. Concretamente, son de aplicación los arts. 29 a 31 y 33 del citado Reglamento CE núm. 1798/2003, a través de los cuales se definen los principales mecanismos reguladores de la transmisión de información. Al amparo de lo dispuesto en el art. 34 de dicho Reglamento, las referidas normas son de aplicación mientras conserve su vigencia la Directiva 2002/38/CE.

¿Cuáles son estos mecanismos a los que nos referimos? En primer lugar, el Estado miembro de identificación asume la obligación de transmitir en formato electrónico la información contenida en las declaraciones de iniciación, modificación o cese del régimen a las autoridades competentes de los restantes Estados miembros dentro de los diez días siguientes al de finalización del mes en el que haya recibido la

información del sujeto pasivo no establecido, cuyo número de identificación ha de ser comunicado a aquéllas.

Constituye asimismo un deber del Estado miembro de identificación la transmisión por vía electrónica a los respectivos Estados miembros de consumo del conjunto de los datos reflejados por el obligado tributario en sus declaraciones-liquidaciones trimestrales⁴⁰. Dicha transmisión ha de realizarse igualmente en un plazo de diez días a contar desde la finalización del mes en el que se hubiese recibido el documento. Adicionalmente ha de facilitarse la información necesaria en aras de poder asociar cada ingreso a la declaración trimestral correspondiente.

La información obtenida por el Estado miembro de identificación al recibir todos estos documentos debe almacenarse y procesarse en la base electrónica de datos sobre transacciones intracomunitarias que el conjunto de los restantes Estados integrantes de la Unión Europea se hallan obligados a mantener, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 22 del Reglamento CE núm. 1798/2003.

Por último, todos aquellos cambios que puedan originarse en la cuantía del tipo impositivo normal o general vigente en un determinado Estado miembro han de ser inmediatamente notificados en forma electrónica a las autoridades competentes de los demás Estados, así como a la propia Comisión.

Recientemente el Reglamento (CE) núm. 143/2008 del Consejo, de 12 de febrero de 2008, ha venido a modificar el citado Reglamento (CE) núm. 1798/2003, en lo que se refiere a la introducción de modalidades de cooperación administrativa y al intercambio de información en relación

⁴⁰ Lógicamente esta operación habrá de realizarse previa conversión de los importes a euros tratándose de Estados que hubiesen solicitado que la declaración-liquidación se realice en una moneda nacional distinta.

con las normas sobre el lugar de prestación de servicios, los regímenes especiales y el procedimiento de devolución del IVA.

Concretamente el Consejo de Ministros de Economía de los distintos Estados de la UE alcanzó un compromiso en virtud del cual se aplaza del 2010 al 2015 la entrada en vigor del nuevo régimen de IVA para el sector servicios, introduciendo un mecanismo transitorio de compensación que permita al país de origen de las empresas retener parte de la recaudación del IVA generado por la prestación de servicios en el extranjero. Con carácter general el acuerdo adoptado prevé que en las operaciones del sector servicios se aplique, a partir del 2015, el tipo de imposición del país del cliente y no, como sucede actualmente, el del país de origen de la empresa.

Se trata de una medida que, con anterioridad, había sido reiteradamente vetada por Luxemburgo, que se veía directamente afectado, ya que la existencia en su territorio de un tipo impositivo inferior atraía enormemente a las empresas. En efecto, Luxemburgo se resistía a este cambio por temor a la deslocalización de las grandes empresas de telecomunicaciones y de comercio electrónico, en relación con las cuales se aplica en la actualidad un tipo del 15%.

Actualmente, cuando una empresa presta un servicio a un consumidor se aplica el IVA de la empresa. Sin embargo, tras la reforma operada se aplicará el IVA del consumidor, no ya sólo en los servicios electrónicos, sino también en los de telecomunicaciones y radiodifusión, así como en los de hostelería y de alquiler de vehículos, entre otros.

A nuestro juicio se trata de una circunstancia que podría llegar a originar una mayor complejidad y unos mayores trámites administrativos. De hecho, a la hora de fijar precios las empresas habrían de optar entre identificar el país de residencia del consumidor

antes de proceder a la prestación del servicio, en aras de ajustar al máximo el precio final, o bien fijar un precio predeterminado y arriesgarse a experimentar cambios en su margen, en función del tipo de IVA que finalmente haya de ser aplicado atendiendo al país de destino. Ahora bien también debe reconocerse, como aspecto positivo, que la competencia entre empresas pasará a depender únicamente de cuestiones de negocio y no de cuestiones fiscales. Y ello con independencia de que para las empresas el cambio operado tenga un coste administrativo muy significativo.

En resumen, a la luz de la reforma acordada se modifica el lugar de tributación del IVA sobre los servicios electrónicos, que pasa del país donde se halle la empresa a aquél en el que se localice el cliente. La medida entrará en vigor en el 2015 en lugar de en el 2010, como estaba previsto. De este modo el compromiso se aplaza del 2010 al 2015, siendo en este último año cuando se producirá la entrada en vigor del nuevo régimen del IVA para el sector servicios. Y, adicionalmente, se introduce un mecanismo transitorio de compensación que va a permitir al país de origen de las empresas quedarse con una parte (entre el 30 y el 15%) de la recaudación del IVA generada por la prestación de servicios en el extranjero.

Cabe plantearse a este respecto hasta qué punto la aplicación del citado mecanismo de reparto de ingresos podría llegar a convertirse en un precedente para futuras reformas de normas impositivas, pudiendo además generar una excesiva carga burocrática, tanto para empresas como para las Administraciones Públicas. Por otra parte, ¿Constituye la cesión de una parte del IVA al país de origen de la compañía una compensación por la futura pérdida de ingresos, así como por los costes administrativos de la gestión?

Desde la Comisión Europea se ha señalado que

la adopción de esta reforma determina una simplificación de las normas de IVA aplicables al sector servicios. Ahora bien hemos de reconocer que, al mismo tiempo, podría llegar a implicar una mayor complejidad administrativa y de control tributario. A mayor abundamiento, y dado que la aplicación de esta nueva regla podría prestarse a la realización de operaciones triangulares destinadas a la obtención de devoluciones ficticias del Impuesto, habrán de aprobarse, en el desarrollo reglamentario de la reforma, diversas reglas concretas antifraude destinadas a evitar abusos que podrían llegar a menoscabar la actual sencillez caracterizadora del sistema.

Como es sabido, en la actualidad, cuando una empresa de la UE presta un servicio a otra empresa repercute el IVA correspondiente que se aplique en el territorio donde la prestataria tiene su sede. Ello determina que la empresa cliente no se fije tanto en la calidad del servicio recibido como en el IVA que se le va a girar. Pues bien, con el cambio aprobado comenzará a aplicarse el IVA correspondiente al país donde tenga su sede la empresa que recibe el servicio, de manera tal que el tipo del Impuesto, a la hora de elegir, por ejemplo, una prestataria, deja de tener sentido.

Dentro de las mejoras previstas en la reforma aprobada se incluye, asimismo, la creación de una especie de "ventanilla única" para que las empresa puedan liquidar en su propio país las obligaciones de IVA derivadas de sus operaciones en Estados donde no tienen domicilio fiscal, encargándose el país de origen de la compañía de transmitir la información y el ingreso al país en el que se hubiese llevado a cabo la operación. En líneas generales la creación de esta "ventanilla única" persigue evitar que una determinada empresa con obligaciones fiscales en varios países tenga que relacionarse con la Administración tributaria de todos ellos, pudiendo hacerlo sólo con la del país donde tenga su sede.

Finalmente se acordó en el citado Consejo de Ministros estudiar la posibilidad de introducir tipos de IVA reducidos para la prestación de servicios que no afecten al mercado interior y solicitar a los distintos Estados miembros que revisen su legislación en aras de evitar que se penalice de manera injustificada a las multinacionales con presencia en varios países miembros, en aquellos casos en los que realizan una acertada operación de ingeniería fiscal destinada únicamente a reducir el importe de la factura impositiva, pero sin ánimo alguno de defraudar. A juicio de la Comisión, ha de ofrecerse a las compañías la posibilidad de demostrar, con derecho a revisión judicial, que sus operaciones responden a un objetivo empresarial de buena fe.

VIII. ANÁLISIS ESPECÍFICO DE LA OBLIGACIÓN DE REDISTRIBUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN ENTRE LOS ESTADOS MIEMBROS.

Dada su condición de receptor de las declaraciones-liquidaciones y de los ingresos derivados de las mismas, el Estado miembro de identificación asume la obligación de transferir a cada uno de los Estados miembros de consumo aquella parte de la recaudación que resulte imputable a las prestaciones de servicios devengadas en su territorio.

Tal y como ya apuntamos con anterioridad, señala el art. 20.2 del Reglamento CE núm. 1777/2005 que, en el supuesto de que el Estado miembro de identificación hubiese percibido una suma correspondiente a una declaración-liquidación trimestral que posteriormente resultase ser incorrecta, habiendo procedido ya dicho Estado miembro a la distribución de los ingresos entre los restantes Estados miembros de consumo, estos últimos deben efectuar el reembolso directo del importe percibido en exceso al sujeto pasivo no establecido e informar al Estado miembro de identificación del ajuste realizado.

Por su parte los arts. 32 y 33 del Reglamento CE núm. 1798/2003 (de aplicación mientras se prolongue la vigencia de la Directiva 2002/38/CE) imponen al Estado miembro de identificación la obligación de garantizar que el importe ingresado por el operador no comunitario resulte transferido a la cuenta bancaria que indique cada uno de los Estados miembros de consumo donde se haya producido el devengo del Impuesto.⁴¹

El plazo máximo de tiempo previsto para cumplir dicho trámite, es decir, la transferencia que debe realizarse, se cifra, nuevamente, en diez días contados desde el final del mes en que se haya recibido el pago, de manera tal que en caso de impago parcial de la deuda tributaria el Estado miembro de identificación habrá de asegurarse de que la cantidad pagada es transferida a cada Estado miembro de consumo en proporción al importe devengado en su respectivo territorio, informando de dicha circunstancia por cauce electrónico a las autoridades competentes de aquél.⁴²

Por otra parte, con la finalidad de materializar esta redistribución interestatal de recaudaciones fiscales cada Estado miembro ha de notificar electrónicamente a la Administración competente de los restantes Estados los números de las cuentas bancarias habilitadas para recibir las transferencias. En la actualidad, dentro de nuestro ordenamiento, es la Orden HAC/665/2004 la encargada de regular esta cuestión, delimitando al efecto en su Apartado Primero tres procedimientos recaudatorios claramente diferenciados.

Un primer procedimiento recaudatorio, previsto en relación con los pagos efectuados mediante au-

⁴¹⁾ Una vez más volvemos a insistir en que dicha operación ha de realizarse previa conversión de las cantidades tratándose de Estados que hayan solicitado la práctica de la declaración-liquidación en una moneda nacional distinta.

⁴²⁾ Así lo establece el art. 32 del Reglamento núm. 1798/2003.

toliquidación por los sujetos pasivos, empresarios o profesionales no residentes en la Unión Europea que hayan elegido nuestro país como Estado miembro de identificación. Un segundo procedimiento recaudatorio, destinado a la realización de ingresos en el Tesoro Público por los restantes Estados miembros en concepto de liquidación de los importes por ingresos de IVA, la cual se vincula a las cantidades recibidas de empresarios o profesionales no residentes en el territorio comunitario e imputables a los servicios prestados por vía electrónica a consumidores finales⁴³. Y, finalmente, un tercer procedimiento recaudatorio diseñado respecto de la liquidación y pago susceptible de ser realizada a favor de otros Estados miembros de los ingresos de IVA procedentes de operadores extracomunitarios que tengan al Estado español como Estado de identificación. En estos casos ha de ser la Administración española la encargada de transferir las cantidades recibidas de empresarios y profesionales no residentes pero susceptibles de quedar imputadas a hechos imponibles devengados en otros Estados miembros de consumo.

En suma, cuando el prestador del servicio se haya dado de alta en nuestro país, dado que ingresará en la Hacienda Pública española la totalidad del IVA devengado por las operaciones realizadas en el ámbito comunitario, el Estado español ha de reintegrar al resto de los Estados miembros la parte correspondiente a las operaciones realizadas en cada uno de ellos, tal y como señaló la Directiva 2002/38/CE, del Consejo, de 7 de mayo⁴⁴. Siendo otro el Estado miembro de identificación, si el empresario o profesional prestase servicios por vía electrónica que, al amparo de lo establecido en el art. 70.uno.4º.A) c)

⁴³⁾ Estas cantidades deben haber sido recaudadas en dichos Estados miembros, siendo no obstante su lugar de devengo el Estado español al ser este último el Estado miembro de consumo donde reside el perceptor.

⁴⁴⁾ Precisamente con la finalidad de desarrollar esta materia la Orden HAC/665/2004, de 9 de marzo, viene a determinar el procedimiento y los trámites a seguir por la Hacienda Pública para dar cumplimiento a este conjunto de previsiones.

de la LIVA, debieran entenderse prestados en el territorio de aplicación del Impuesto, el ingreso del IVA devengado habrá realizarse a través de la presentación de la correspondiente declaración-liquidación en el Estado miembro de identificación, debiéndose cumplir en dicho Estado con el resto de obligaciones formales.⁴⁵

⁴⁵⁾ Dentro de estas obligaciones destaca la relativa a la llevanza de un registro conteniendo las operaciones incluidas en el régimen especial que permita la identificación de las realizadas en cada Estado miembro, así como la consistente en la expedición y entrega de factura o documento sustitutivo por las operaciones cuyo destinatario se halle establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.