



COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS

Bruselas, 15.5.2006
COM(2006) 210 final

2006/0069 (CNS)

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al periodo de vigencia del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica

INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO

**sobre la DIRECTIVA 2002/38/CE DEL CONSEJO,
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**

(presentados por la Comisión)

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

1) CONTEXTO DE LA PROPUESTA

- **Motivación y objetivos de la propuesta**

La Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, denominada Directiva IVA sobre el comercio electrónico, contiene una serie de disposiciones que, a menos que se prorroguen, expirarán el 30 de junio de 2006.

En el momento de su adopción se previó que las disposiciones aplicables al lugar de prestación de dichos servicios y determinadas medidas de facilitación en favor de las empresas no pertenecientes a la UE debían ser reexaminadas por el Consejo antes del final de los tres primeros años de vigencia y, basándose en una propuesta de la Comisión, debían ser modificadas o prorrogadas según fuera oportuno. La reconsideración debe basarse en un informe de la Comisión al Consejo, por lo que se adjunta ese informe a la presente propuesta. Si el Consejo hubiera adoptado a tiempo las propuestas de la Comisión sobre el lugar de prestación de los servicios (COM(2005) 334) y sobre la simplificación de las obligaciones relativas al IVA (COM(2004) 728), no hubiera sido necesario prorrogar las referidas disposiciones ya que esas propuestas, que tienen un carácter más general, incluyen medidas para garantizar el cumplimiento a largo plazo de los objetivos de la Directiva 2002/38/CE. Pero, debido a la lentitud del avance legislativo de los Estados miembros en el Consejo, esas modificaciones no entrarán en vigor antes de que expiren las medidas adoptadas en 2002. A fin de que las disposiciones mencionadas no expiren en el presente año (lo que no desea nadie), la Comisión no tiene más opción que proponer su prórroga temporal.

El principal objetivo de la Directiva de 2002 consistía claramente en subsanar una deficiencia evidente de una de las disposiciones básicas de la normativa sobre el IVA. Cuando se adoptó la Sexta Directiva del IVA no se previó la prestación electrónica de servicios, y la aplicación de las disposiciones existentes antes de las modificaciones de 2002 resultó contraproducente. No sólo no se aplicaba ningún impuesto a los servicios electrónicos prestados por operadores de terceros países sino que, además, las empresas europeas se veían en la obligación de gravar todas esas prestaciones, independientemente del lugar en que se hallara el cliente. Esos resultados eran contrarios a la neutralidad que es intrínseca al IVA e implica que el impuesto «no falsee las condiciones de competencia y no obstaculice la libre circulación de bienes y servicios» (Primera Directiva del IVA, 67/227/CEE).

La cuestión era *dónde* debían gravarse estos servicios. El IVA es un impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios, y toda excepción precisa de una disposición específica. Cuando la evolución de la tecnología o las prácticas comerciales crean lagunas en su cobertura, lo habitual ha sido siempre subsanar dichas lagunas.

La Directiva incluía obligaciones simplificadas de registro e información a fin de contribuir a que los operadores no pertenecientes a la UE la cumplieran, permitiéndoles

tratar con una única administración tributaria europea de su elección. Esta disposición divergía considerablemente de la norma existente, según la cual los contribuyentes debían tratar directamente con cada una de las administraciones en cuyo territorio hubiesen realizado las actividades imponibles. A pesar de aplicarse exclusivamente a los proveedores de servicios de comercio electrónico no establecidos, el carácter novedoso de esta interfaz única para el cumplimiento de las obligaciones del IVA contribuyó a la inclusión de una cláusula de reconsideración que obligaba a la Comisión y a los Estados miembros a reexaminar la cuestión antes de que acabaran los tres primeros años. En el informe de la Comisión al Consejo se concluye que la Directiva de 2002 ha funcionado satisfactoriamente y ha logrado su objetivo. Si no se adopta una decisión sobre su prórroga o su sustitución, sus disposiciones principales expirarán y las normas aplicables a los servicios electrónicos volverán a ser las existentes con anterioridad a los cambios que se hicieron efectivos en 2003. Por consiguiente, con el fin de evitar esa situación, la Comisión propone que las disposiciones existentes, que expirarán este año, se prorroguen durante un periodo de 30 meses, esto es, hasta el 31 de diciembre de 2008. De ese modo se obtendrá tiempo suficiente para que se adopten las dos propuestas mencionadas anteriormente y para que los Estados miembros garanticen la realización de los cambios de infraestructura necesarios.

Además, la presente propuesta garantizará que las disposiciones del Reglamento (CE) nº 1798/2003 del Consejo, que regulan el intercambio de información entre los Estados miembros necesario para el registro a efectos del IVA de los operadores comerciales extranjeros de servicios electrónicos y para la distribución de los ingresos por IVA al Estado miembro al que correspondan, sigan en vigor, dada su vinculación con la Directiva 2002/38/CE.

- **Contexto general**

La Directiva 2002/38/CE del Consejo se adoptó con la finalidad principal de eliminar un efecto no deseado e involuntario de la Sexta Directiva del IVA, a saber, la obligación en la que se veían las empresas de la UE de gravar y recaudar el IVA en circunstancias que las situaban en desventaja competitiva con respecto a las empresas establecidas en terceros países.

La Directiva ha cumplido su objetivo. En la actualidad el equilibrio entre los operadores de la UE y los de fuera de la UE no supone un problema en lo que se refiere al IVA, y nadie desea volver a la situación existente antes de la adopción de dicha Directiva.

La Directiva ha contribuido a los ingresos fiscales de los Estados miembros, aunque éste no era su principal objetivo. Además del impuesto recaudado y pagado por los operadores de fuera de la UE registrados al amparo del régimen especial, es probable que las cantidades correspondientes a las empresas que optaron por establecerse en la Comunidad sean significativas. No obstante, es difícil cuantificar el total, ya que las empresas deciden establecerse en la UE por razones variadas y no es posible determinar con precisión los ingresos por IVA derivados de los servicios particulares cubiertos por la Directiva en las estadísticas de ingresos publicadas. Otro efecto sobre los ingresos fiscales se debe al IVA procedente de las empresas de la UE existentes, las cuales, al ser adoptada la Directiva, ya no tenían incentivos para trasladarse fuera de la Comunidad a fin de proteger su situación competitiva. El efecto combinado de estos

tres factores confirma que está justificado prorrogar las disposiciones.

En los últimos tres años, el mercado de servicios de descarga y en línea prestados por las empresas a los consumidores se ha consolidado y se ha hecho más complejo respecto al momento en que se adoptó la Directiva. Según la Federación Internacional de la Industria Fonográfica (IFPI), que es el organismo de comercio internacional de la industria musical, las ventas de música distribuida por vía digital se triplicaron durante 2005. Los asuntos reglamentarios y jurídicos como, por ejemplo, los asociados con la gestión de derechos y las descargas ilegales están en vías de resolución. La incertidumbre sobre el futuro trato fiscal sería un paso atrás, que sólo podrá evitarse si se adopta la presente medida de prórroga.

Si no se prorrogan las medidas, además de crear incertidumbre, resurgirá el temor de una deslocalización de la actividad empresarial, que fue uno de los principales motivos de los cambios adoptados en 2002.

- **Disposiciones vigentes en el ámbito de la propuesta**

La presente propuesta es una simple prórroga de la Directiva existente (2002/38/CE). En su momento, las disposiciones que expiran este año adquirirán carácter permanente con la adopción de las dos propuestas ya mencionadas, a saber, COM(2004) 728 y COM(2005) 334. Se trata de medidas que se ocupan de la simplificación de las obligaciones administrativas y del lugar de tributación de los servicios en general, respectivamente. A causa, en gran medida, de su muy amplio alcance, los avances legislativos han sido más lentos de lo previsto. Sin embargo, es probable que dichas propuestas se adopten próximamente, si bien no antes de la expiración de las disposiciones de la Directiva de 2002.

En conjunto, estas dos propuestas garantizarán el funcionamiento correcto a largo plazo de la aplicación del IVA a los servicios electrónicos, de forma acorde con los objetivos establecidos en el artículo 5 de la Directiva 2002/38/CE.

- **Coherencia con otras políticas y objetivos de la Unión**

Las disposiciones cuya prórroga se propone se ajustan totalmente a la política de la UE en materia de IVA, tal y como se establece en la Sexta Directiva del IVA. La Directiva original de 2002 se adoptó al existir una laguna en la cobertura de la Sexta Directiva causada por los cambios tecnológicos y la necesidad de garantizar una aplicación coherente del impuesto.

2) CONSULTA DE LAS PARTES INTERESADAS Y EVALUACIÓN DE IMPACTO

- **Consulta de las partes interesadas**

Métodos y principales sectores de consulta, perfil general de los consultados:

Los dos seminarios celebrados en los últimos tres años, dentro del Programa Fiscalis, con el fin de supervisar el funcionamiento de la Directiva de 2002, reunieron a representantes de todos los Estados miembros y de la mayoría de los operadores

afectados.

Resumen de las respuestas y forma en que se han tenido en cuenta:

Dado el delicado carácter de la relación entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, no es conveniente señalar contribuciones individuales a este diálogo. No obstante, todos los temas importantes planteados se tratan en el Informe remitido por la Comisión al Consejo.

- **Obtención y utilización de asesoramiento técnico**

No hubo necesidad de asesoramiento técnico exterior.

- **Evaluación de impacto**

La única opción alternativa que tenía la Comisión era dejar que expiraran las disposiciones de 2002.

Los motivos por los que ésa no era una opción realista se exponen en el Informe remitido por la Comisión al Consejo.

3) ASPECTOS JURÍDICOS DE LA PROPUESTA

- **Resumen de la acción propuesta**

La propuesta prorrogará el periodo de aplicación establecido en el artículo 1 de la Directiva 2002/38/CE del Consejo, con lo que se garantizará la continuación de la vigencia de las medidas adoptadas para gravar correctamente la prestación de determinados servicios electrónicos y de los servicios de radiodifusión y televisión.

- **Base jurídica**

Artículo 93 del Tratado y Directiva 2002/38/CE del Consejo.

- **Principio de subsidiariedad**

La propuesta es competencia exclusiva de la Comunidad. Por lo tanto, no es de aplicación el principio de subsidiariedad.

- **Principio de proporcionalidad**

La propuesta respeta el principio de proporcionalidad por las razones que se exponen a continuación.

La propuesta es una simple prórroga del periodo de aplicación de una medida existente en la Sexta Directiva del IVA. No hay ninguna alternativa razonable más.

Las medidas adoptadas en 2002 han funcionado satisfactoriamente, tanto para los Estados miembros como para las empresas afectadas. No existe ninguna opción alternativa con la que se puedan conseguir mejor los objetivos de la medida original.

- **Instrumentos elegidos**

Instrumentos propuestos: directiva.

No convienen otros instrumentos por la siguiente razón:

La propuesta prorroga el periodo de aplicación de una disposición ya vigente en una Directiva. No existe ningún instrumento alternativo para conseguir este objetivo.

4) REPERCUSIONES PRESUPUESTARIAS

Esta propuesta no tiene ninguna incidencia cuantificable en el presupuesto comunitario.

5) INFORMACIÓN ADICIONAL

- **Cláusula de reexamen/revisión/expiración**

La propuesta incluye una cláusula de revisión.

- **Tabla de correspondencias**

Los Estados miembros deben comunicar a la Comisión el texto de las disposiciones nacionales que transponen la Directiva, así como una tabla de correspondencias entre esas disposiciones y la Directiva.

Propuesta de

DIRECTIVA DEL CONSEJO

**por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE
en lo que se refiere al periodo de vigencia del régimen del impuesto sobre el valor
añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios
prestados por vía electrónica**

EL CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado constitutivo de la Comunidad Europea y, en particular, su artículo 93,

Vista la propuesta de la Comisión¹,

Visto el dictamen del Parlamento Europeo²,

Visto el dictamen del Comité Económico y Social Europeo³,

Considerando lo siguiente:

- (1) Se ha llevado a cabo la revisión establecida en el artículo 5 de la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.
- (2) A la luz de esa revisión, es conveniente que, en aras del correcto funcionamiento del mercado interior y a fin de garantizar la continuidad en la eliminación de las distorsiones, el régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica siga vigente hasta el 31 de diciembre de 2008.
- (3) Por lo tanto, la Directiva 2002/38/CE debe modificarse en consecuencia.

¹ DO C [...] de [...], p. [...].

² DO C [...] de [...], p. [...].

³ DO C [...] de [...], p. [...].

HA ADOPTADO LA PRESENTE DIRECTIVA:

Artículo 1

El artículo 4 de la Directiva 2002/38/CE se sustituye por el texto siguiente:

«El artículo 1 será de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2008.»

Artículo 2

1. Los Estados miembros pondrán en vigor y publicarán las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva a más tardar el 30 de junio de 2006. Comunicarán inmediatamente a la Comisión el texto de dichas disposiciones, así como una tabla de correspondencias entre las mismas y la presente Directiva.

Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de julio de 2006.

Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, éstas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia.

2. Los Estados miembros comunicarán a la Comisión el texto de las disposiciones básicas de Derecho interno que adopten en el ámbito regulado por la presente Directiva.

Artículo 3

La presente Directiva entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el *Diario Oficial de la Unión Europea*.

Artículo 4

Los destinatarios de la presente Directiva serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas,

*Por el Consejo
El Presidente*

INFORME DE LA COMISIÓN AL CONSEJO

**sobre la DIRECTIVA 2002/38/CE DEL CONSEJO,
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**

1. ANTECEDENTES

La Directiva 2002/38/CE establece la obligación para la Comisión de elaborar, a más tardar el 30 de junio de 2006, un informe sobre su funcionamiento y, según considere necesario, proponer modificar el mecanismo de funcionamiento o bien prorrogar su periodo de aplicación. El presente informe da cumplimiento a la primera obligación. Por otra parte, la Comisión propone también la prórroga de la aplicación de la Directiva hasta el final de 2008. Para evitar la duplicación con la exposición de motivos de la propuesta de prórroga, el presente informe se centra en los efectos prácticos de la Directiva y el modo en que funciona en la práctica.

Las medidas de 2002 convirtieron a la UE en la primera jurisdicción fiscal en gravar los servicios electrónicos de conformidad con los principios elaborados por la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos⁴. Los principios de la OCDE sobre la fiscalidad del comercio electrónico se acordaron en 1998 en Ottawa y establecen que, cuando se apliquen, los impuestos sobre el consumo (como el IVA) deben gravarse en el lugar en que se realice el consumo.

El presente informe se ocupa de los servicios regulados por la Directiva, las cuestiones prácticas de la administración del impuesto y el marco operativo a más largo plazo.

2. ÁMBITO DEL PRESENTE INFORME

2.1. Servicios electrónicos

En el anexo se describen los servicios prestados por vía electrónica a los que se aplica la Directiva como «lista ilustrativa de prestaciones de servicios por vía electrónica consideradas en la letra e) del apartado 2 del artículo 9» y se mencionan los siguientes ejemplos:

Suministro y alojamiento de sitios informáticos y mantenimiento a distancia de programas y equipos.

Suministro de programas y su actualización.

⁴ Condiciones Marco de Ottawa sobre la Fiscalidad en lo que respecta al comercio electrónico (<http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf>)

Suministro de imágenes, texto e información y puesta a disposición de bases de datos.

Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

Suministro de enseñanza a distancia.

En el anexo L se indica a continuación que el mero hecho de comunicar por correo electrónico no implica que el servicio prestado sea un servicio prestado por vía electrónica.

Los ejemplos pueden parecer poco precisos pero debe tenerse en cuenta que han de ser suficientemente amplios para que incluyan las innovaciones que puedan producirse en el campo de los servicios de comercio electrónico.

Esta parte del texto se ha ampliado con orientaciones del Comité del IVA, que se aplicaron posteriormente en el marco de un Reglamento del Consejo⁵.

Este enfoque ha funcionado bien para garantizar que se determinan claramente los servicios correspondientes. Los nuevos cambios no han planteado ningún problema, y por el momento no hay que adoptar ninguna otra medida.

2.2. Radiodifusión

Además de ocuparse de la cuestión de los servicios electrónicos, la Directiva cambió también el lugar de tributación de los servicios de radiodifusión sonora y televisiva. No procede aplicar en este caso las medidas especiales para operadores no establecidos de servicios electrónicos, y los radiodifusores no establecidos deben registrarse en cada uno de los Estados miembros en que lleven a cabo actividades imponibles.

A pesar de que la definición de radiodifusión no ha planteado problemas, la distinción respecto a la categoría más amplia de los servicios electrónicos se ha ido difuminando en los últimos años. El crecimiento del «podcasting», el vídeo a la carta, el flujo de vídeo y la radiodifusión digital supone que se puede acceder de distintos modos al contenido. El suministro de un contenido similar se puede realizar a través de Internet, de redes de radiodifusión interactivas y tradicionales o de redes de tercera generación.

A medida que vayan convergiendo los servicios de radiodifusión, de telecomunicaciones y electrónicos será más difícil justificar las diferencias de trato fiscal. Las referencias a la radiodifusión en la Sexta Directiva reflejan la intención de los legisladores en una época en que la tecnología era más sencilla. Al margen del desequilibrio competitivo indirecto que es probable que vaya en aumento con el tiempo, es difícil ver cómo las aplicaciones cada vez más sofisticadas que hoy día

⁵ Reglamento (CE) n° 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 77/388/CEE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. DO L 288 de 29.10.2005, p. 1.

van apareciendo concuerdan con el propósito de los legisladores en un momento en que la recepción de servicios de radiodifusión era mucho más sencilla e incluso tal vez se trataba de un servicio localizado⁶.

La evolución de la tecnología y la rápida aceptación de nuevos canales de distribución en los últimos tres años plantea nuevas cuestiones que la Directiva no trataba. No obstante, la Comisión examinará si estas implicaciones deben reflejarse en la legislación antes de estudiar la cuestión más detenidamente.

3. GESTIÓN PRÁCTICA DEL IMPUESTO

La Directiva de 2002 era una medida innovadora al establecer medidas especiales para los operadores no residentes. Introdujo nuevos conceptos y procedimientos en lo que se refiere a la recaudación del IVA. Estas innovaciones afectaron tanto a las empresas como a las administraciones. Además, había preocupación por que la tecnología y los protocolos del comercio electrónico fueran incompatibles con la recaudación del impuesto y llegaran incluso a poner en tela de juicio la viabilidad del IVA como impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios.

Como se ha visto con la experiencia adquirida, esa preocupación era infundada, y el sistema apenas presenta dificultades de funcionamiento en su utilización diaria. De hecho, ésta era una condición previa esencial para que el sistema pudiera seguir funcionando sin cambios.

Dados los numerosos aspectos novedosos del impuesto, su aplicación detallada precisaba de especial atención. Los servicios de la Comisión trabajaron en estrecha cooperación con las administraciones tributarias y otros afectados. Además de dos seminarios Fiscalis, se establecieron contactos con una serie de agentes comerciales, entre los que había asesores profesionales y proveedores de infraestructura. Los servicios de la Comisión trabajaron también con la OCDE sobre cuestiones de fiscalidad del comercio electrónico, en especial sobre las directrices para determinar el lugar del consumo.

Todo ello ha sido útil a la hora de estudiar el funcionamiento de la Directiva y detectar las posibles dificultades. En lo que respecta al funcionamiento global de las disposiciones, éstas han cumplido sus objetivos y no hay ninguna necesidad urgente de cambiar la legislación, al margen de prorrogar su periodo de aplicación. Por otra parte, era difícil prever algunos aspectos de la aplicación detallada y no debe sorprender que sea necesario mencionar algunas cuestiones en el contexto de una revisión general.

La Comisión organizó dos seminarios Fiscalis para prestar ayuda en el proceso. El primero se centró en ayudar a los Estados miembros a introducir y aplicar las nuevas disposiciones. El segundo seminario, que se celebró en 2004, se ocupó de estudiar el modo en que estaban funcionando dichas disposiciones y trató de detectar las cuestiones operativas que podían plantear dificultades. Tanto los representantes de

⁶ La inclusión de la recepción de los servicios de radiodifusión en el mismo punto que «el derecho de acceso a espectáculos, teatros, circos, ferias, parques de atracciones, ...» parece confirmarlo.

las empresas como los de los organismos que se ocupan de otros aspectos reglamentarios del comercio electrónico aportaron valiosas contribuciones.

3.1. Relación con el régimen de ventanilla única

Tanto la Comisión como los Estados miembros se dieron pronto cuenta de que el nuevo punto único de identificación no sólo funcionaba bien en el caso de los servicios electrónicos sino que era también un modelo prometedor para ocuparse de una serie de aspectos del comercio intracomunitario en que se habían detectado dificultades. Ese fue el origen del régimen de ventanilla única, que dio lugar a una amplia gama de propuestas de simplificación de las obligaciones relativas al IVA⁷. Esa gama de propuestas abarca un ámbito de aplicación mucho más amplio que el del régimen de servicios de comercio electrónico, que es muy específico.

No todos los aspectos del régimen de servicios de comercio electrónico se consideraban adaptables a una plataforma de dimensiones significativamente mayores. El modelo propuesto de régimen de ventanilla única se diferencia en algunos aspectos, sobre todo en el modo en que se gestiona el pago del impuesto, si bien es muy parecido para la mayoría de usos.

El volumen de actividad gestionada por dicho régimen será mucho mayor que el del régimen de servicios de comercio electrónico. El funcionamiento simultáneo de los dos regímenes sería inoperante, por lo que se pretende que el régimen de ventanilla única absorba al de comercio electrónico.

En la propuesta del régimen de ventanilla única se indicaba la fecha de inicio del 1 de julio de 2006, que coincide con la expiración de la Directiva de servicios electrónicos. No obstante, en el Consejo se avanza mucho más lentamente de lo que hubiera podido imaginar la Comisión, incluso en lo que respecta a la propuesta sobre el lugar del suministro de servicios⁸, cuya aplicación estaba prevista también para el 1 de julio de 2006 y que garantizaba la continuidad de las normas actuales de la Directiva 2002/38/CEE sobre el lugar de consumo.

Hasta que se produzcan esos cambios, deberá prorrogarse el régimen y las normas especiales existentes sobre el lugar de tributación. Además, si no se prorrogan las disposiciones, volverán a aparecer los problemas fiscales iniciales. Actualmente, los cambios de 2003 están bien asimilados y plantean pocos problemas a la industria. El trastorno resultante del cambio de régimen fiscal que supondría la vuelta a la situación anterior a 2003 no sería bien acogido por los operadores ni por las administraciones tributarias.

⁷ COM(2004) 728. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE a fin de simplificar las obligaciones en lo que respecta al impuesto sobre el valor añadido; Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 77/388/CEE, a sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, pero establecidos en otro Estado miembro; Propuesta de Reglamento del Consejo por el que se modifica el Reglamento (CE) n° 1798/2003 por lo que se refiere a la introducción de disposiciones para la cooperación administrativa en el contexto del régimen de ventanilla única y del procedimiento de devolución del impuesto sobre el valor añadido.

⁸ COM(2005) 334. Propuesta modificada de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios.

3.2. Cuestiones sobre el funcionamiento cotidiano

Cuando entró en vigor la Directiva, se mostró preocupación por las dificultades administrativas y de cumplimiento que podrían tener las empresas no europeas que prestaran servicios electrónicos en la Comunidad. El tiempo ha demostrado que esas dificultades no eran tan grandes como algunos habían pensado al principio.

Para la mayoría de las empresas no europeas, los cambios no supusieron ninguna nueva obligación. En su mayoría, la prestación de servicios electrónicos en línea se realiza entre empresas, por lo que el cumplimiento corresponde al cliente europeo. La empresa que recibe los servicios tiene que pagar el IVA a la administración tributaria de su país.

Sólo las empresas no comunitarias que prestan servicios a sujetos que no son empresas o a clientes finales en la UE tienen obligaciones fiscales. La determinación de si el cliente es o no una empresa suele ser una cuestión de hecho comprobable y, a partir de la información recibida, no parece que, aparte de algunos casos aislados, se haya planteado ningún problema especial.

Una empresa no comunitaria que tenga la obligación de cobrar y abonar el impuesto en aplicación de la Directiva tiene tres opciones para cumplirla. La *primera* consiste en establecerse en un Estado miembro. Ello significaría en la práctica operar con la misma base que una empresa comunitaria y, para un número significativo de operadores, parece haber sido la mejor opción, quizá debido al atractivo del tipo aplicable de IVA, si bien también parece que algunas empresas han elegido su lugar de establecimiento por motivos no relacionados con ello.

La *segunda* opción que ofrecen las disposiciones existentes a los operadores no establecidos es registrarse en cada uno de los Estados miembros en que lleven a cabo actividades imponibles, pero sin llegar a establecerse. Según los datos disponibles, pocas empresas han elegido esta opción. Con toda probabilidad, les disuade la perspectiva de tener que realizar hasta 25 registros y cumplir un número equivalente de obligaciones diferentes.

Con el fin de evitar una carga innecesaria para las empresas de terceros países, la Directiva estableció una *tercera* opción, consistente en un único registro en un «Estado miembro de identificación» elegido y un régimen simplificado innovador. En este caso, el IVA se grava y recauda con arreglo al tipo normal del impuesto del Estado miembro del cliente. El impuesto recaudado se paga a la administración tributaria de identificación, junto con una declaración en formato normalizado en la que se detallan las actividades imponibles en los distintos Estados miembros. Al margen de ello, se estableció un sistema para garantizar que llegue al Estado miembro adecuado el porcentaje correcto de ingresos por el impuesto y los datos necesarios a efectos de confirmación⁹. Desde un punto de vista administrativo, ello supone que los operadores no establecidos se hallen en una situación comparable al

⁹ Reglamento (CE) n° 1798/2003 del Consejo, de 7/10/2003, por el que se modifica temporalmente el Reglamento (CEE) n° 218/92 sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA), en cuanto a medidas adicionales relativas al comercio electrónico (DO L 264 de 15.10.2003, p. 1).

de un sujeto pasivo imponible establecido en un Estado miembro y que sólo tenga que tratar con una administración tributaria.

3.3. Determinación del lugar de tributación

Se han presentado algunas pruebas en relación con la posibilidad de conflicto entre los datos utilizados para determinar el lugar de tributación (lugar en que el cliente está establecido, de conformidad con la Directiva) y una interpretación estricta del lugar de consumo real. Una dirección de facturación suele ser una indicación fiable del lugar de consumo pero no siempre puede dar el resultado correcto en un examen del consumo real. A medida que los servicios regulados por la Directiva se van haciendo más móviles, ello puede tener mayor importancia. En determinadas circunstancias, el resultado puede ir en contra de los derechos en materia fiscal de los países no pertenecientes a la UE, lo que a su vez sería contrario al propósito de la Directiva. Cuando el lugar del consumo real está en un país no perteneciente a la UE, se plantean cuestiones sobre el cumplimiento de los principios de la OCDE y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sobre los límites territoriales de la Directiva (por ejemplo, *Trans Tirreno Express* contra *Ufficio Provinciale Iva C-283/84* y *Kohler* contra *Finanzamt Düsseldorf-Nord C-58/04*).

En la actualidad no existen directrices comunitarias sobre un método aceptable de comprobación, sobre todo en caso de que haya alternativas. La comprobación de la ubicación de los clientes podría dar cierta orientación, especialmente en caso de que el operador actúe de buena fe, pero antes de ello sería preciso confirmar en cierta medida la importancia del problema. El artículo 29 *bis* de la Sexta Directiva autoriza al Consejo a adoptar medidas de aplicación, por lo que podría ser un instrumento adecuado en caso justificado.

3.4. Segmentación geográfica

Aunque el comercio electrónico se considera generalmente una actividad sin fronteras, en realidad hay muchos ejemplos de operadores internacionales que distinguen los clientes por criterios geográficos. Pueden hacerlo por varias razones, incluso por objetivos comerciales, restricciones derivadas de derechos de autor u otras obligaciones reglamentarias. También puede ser así más fácil para el operador la tramitación del IVA en la UE.

Cuando se detecta que un usuario que está accediendo a una página de Internet se encuentra en la UE (por ejemplo, mediante programas de localización geográfica), se le dirige automáticamente a la página de la UE en que las obligaciones del IVA forman parte de los procedimientos normales de transacción. En una gran mayoría de casos esto funciona sin problemas y tiene la ventaja de garantizar que las ventas a clientes de la UE se efectúen de la manera correcta a efectos del IVA puesto que están aisladas de otras transacciones.

No es fácil eludir estos sistemas, pero con cierta determinación y conocimiento puede lograrse. La motivación puede estar en el aumento de las opciones, en mejores precios (no necesariamente atribuibles al IVA) o en la simple perversidad. Cualquiera que sea la razón, el resultado es que un consumidor de la UE adquiere un servicio imponible de un proveedor que no se adapta a la gestión de transacciones de

la UE. No hay pruebas de que este fenómeno esté extendido, pero puede causar dificultades a los contribuyentes cumplidores.

La ausencia de un umbral en la Directiva significa que una sola transacción puede dar lugar a la imposición. Para un operador es difícil identificar esas transacciones «inducidas» en tiempo real y, a posteriori, puede encontrarse él mismo implicado. El resultado es algo que no pudo preverse razonablemente en el momento de promulgarse la Directiva y no hay ninguna disposición adecuada.

Por razones prácticas, la administración fiscal debe tender a considerar estas transacciones ocasionales o no intencionadas y, mientras así sea, tratarlas en el contexto de la materialidad y la proporcionalidad. Si se cree necesario, para garantizar la conformidad y la coherencia, el Comité del IVA podría considerar el tratamiento correcto y, en su caso, confirmarlo basándose en el artículo 29 bis.

3.5. Imponibilidad del cliente

Para cualquier decisión de imposición, la comprobación de la imponibilidad del cliente es esencial y la Directiva no da ninguna orientación sobre cómo el operador debe hacer esa distinción. A este respecto, la prestación de servicios por vía electrónica no es diferente, en general, de las demás transacciones imponibles y el vendedor debe elegir basándose en toda la información disponible. El único aspecto especial de estos servicios es el carácter casi instantáneo de la mayoría de las transacciones, en las que hay poco tiempo para reflejarse en una decisión o ajustarla retrospectivamente.

Algunos operadores opinan que se debe permitir hacer una distinción sólo sobre la base de la información que pueda comprobarse en tiempo real en la base de datos del sistema de intercambio de información sobre el IVA. Aunque a primera vista esto puede parecer razonable, tiene bastantes desventajas. El sistema de intercambio es un servicio en línea que permite la confirmación instantánea de la validez del número de IVA de un cliente, pero no se puede esperar que funcione como guía definitiva de la imponibilidad. Es simplemente un elemento de un proceso más amplio. No obstante, de momento el sistema permite identificar una transacción y, en la mayoría de los casos, la falta de un número de IVA comprobable es, *a primera vista*, una indicación de que el proveedor no está comerciando con un operador imponible. La Comisión seguirá modernizando la calidad y la funcionalidad del sistema. Recientemente, se ha ampliado para incluir las peticiones de comprobación de lotes en respuesta a las peticiones de las empresas.

Sin embargo, puede haber casos de cierta claridad y coherencia en los cuales el grado de comprobación sea aceptable, en general, para las transacciones en línea. Algunos Estados miembros aceptan ya que, para las transacciones en tiempo real de poco valor, es suficiente una simple declaración del cliente, pero puede haber administraciones que no lo acepten.

El problema requiere mayor consideración, especialmente si pueden presentarse pruebas de que en los servicios por vía electrónica surgen consideraciones especiales.

3.6. Problemas de equivalencia

Como se ha dicho, ha habido una expansión de las actividades comerciales reguladas por la Directiva. En algunos casos el crecimiento ha sido natural, cuando el mercado ha aceptado fácilmente las nuevas aplicaciones. En otros ha sido a través de la transición de los medios tradicionales a los digitales. En la industria editorial, es probable que haya efectos tanto a corto como a largo plazo.

La industria se ha acogido a las disposiciones sobre el tipo reducido del IVA del anexo H de la Sexta Directiva aplicable al material impreso. Los beneficios de esta medida son muy apreciados y se consideran generalmente una contribución sostenible a objetivos más amplios de política pública. Cuando se debatió la Directiva de 2002, se planteó reiteradamente el problema de si podía aplicarse una medida equivalente a las publicaciones electrónicas basándose en la neutralidad entre los diversos canales de distribución. No obstante, el propio carácter del avance hacia la digitalización presenta numerosos impedimentos. La publicación electrónica abre las puertas de una gama de funcionalidades que dan un servicio cada vez más lejano de la imprenta tradicional y muy emparentado con la comunicación y distribución electrónica general. Sería vano intentar identificar y aislar, con vistas a una fiscalidad especial, una categoría de contenido en línea con una equivalencia directa en el material impreso.

La digitalización va a continuar y la industria está ante un periodo de transición. La lectura de periódicos sigue descendiendo e incluso los ingresos de publicidad se estancan a medida que se incrementan los recursos en línea. El contenido de los libros se digitaliza fácil (por lo menos desde el punto de vista técnico) y ampliamente. Los consumidores tienden cada vez más al contenido digital pensado sólo para la distribución en línea. La iniciativa de bibliotecas digitales de la Comisión¹⁰ reconoce la realidad de este proceso y la necesidad de recoger los retos del patrimonio cultural europeo y almacenar el conocimiento científico.

Parece difícil vislumbrar cómo pueden integrarse ahí de manera útil las medidas fiscales. El mecanismo del tipo reducido del anexo H no se integra fácilmente en el contexto digital. No obstante, en el camino hacia la digitalización no hay nada que impida seguir aplicando un IVA reducido al material impreso. Sin embargo, en realidad aumenta el IVA no recuperable de instituciones como universidades y bibliotecas. La Comisión es consciente del problema pero considera que no es aquí donde debe resolverse.

3.7. Juegos de azar y de dinero

Un ámbito significativo de crecimiento desde 2003 es el de los juegos de azar y las apuestas en línea.

En muchos casos son juegos electrónicos en línea o plataformas electrónicas en que los participantes apuestan entre sí o juegan una parte de un bote común. Frecuentemente el proveedor del servicio no actúa como «banca» ni ofrece un

¹⁰ COM (2005) 465 final de 30.9.2005 – Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones titulada «i2010: bibliotecas digitales».

servicio de apuestas, sino que obtiene ingresos de un pago por acceso o uso. Claramente, se ofrece un servicio por vía electrónica, imponible con arreglo a la Directiva y al cual debe aplicarse el IVA.

Los servicios de juegos y apuestas están exentos del IVA según el artículo 13, punto B, letra f), de la Sexta Directiva, pero sólo cuando se ajustan a determinadas condiciones y limitaciones que fija cada Estado miembro. Esto permite a los Estados miembros determinar las actividades que quieren eximir, con la consecuencia de que las apuestas y los juegos no específicamente eximidos están sujetos al IVA. No obstante, esta facultad queda restringida por el principio de neutralidad establecido por el Tribunal de Justicia Europeo en diversas sentencias¹¹.

El lugar de tributación de las apuestas y los juegos suministrados electrónicamente por operadores de fuera de la UE es aquel en que está domiciliado el consumidor del servicio y el impuesto se determina por el tipo de exención en el Estado miembro de éste. Cuando el proveedor está domiciliado en un Estado miembro, el lugar de tributación es actualmente aquel en que está domiciliado el operador y la fiscalidad se determina por el tipo de exención en ese Estado miembro.

En los casos en que las transacciones de juego no están exentas, la manera de aplicación del IVA es la establecida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en el asunto C-38/93¹², que determinó que la base imponible fueran los ingresos netos de la operación y no la cantidad total apostada. No obstante, esta interpretación se basa en elementos específicos presentes en ese asunto y, en otros casos, el Tribunal ha sentenciado de manera diferente respecto a algunas actividades de juego¹³.

Para aplicar correctamente estas decisiones a los juegos y apuestas en línea puede ser necesaria una aclaración, especialmente cuando parece que las diferencias entre los Estados miembros suponen una carga indebida para los operadores cumplidores. Puede hacer falta un examen posterior, sobre todo si cambian las normas existentes en el lugar de tributación de los servicios en línea prestados por un operador establecido en la UE.

3.8. Conservación de registros y acceso a ellos

En el artículo 26 quater, punto B, apartado 9, de la Sexta Directiva, sobre la conservación de registros y el acceso a ellos, se establecen las normas para los operadores no establecidos en la UE. Los procedimientos normales de comprobación y auditoría utilizados para comprobar el cumplimiento no son válidos cuando la transacción se efectúa lugares lejanos. La distancia en sí misma crea problemas y la Directiva se ocupa de ello de manera bastante directa, simplemente requiriendo que se guarden documentos con suficiente detalle a efectos de la declaración fiscal. Los registros deben ser accesibles electrónicamente a petición de las administraciones fiscales interesadas y deben conservarse durante 10 años.

¹¹ Por ejemplo, los asuntos acumulados C453/02 y 462/02 *5linneweber*) y el asunto C-283/95 (*Fischer*).

¹² *Glawe contra Finanzamt Hamburg-Barmburg-Uhlenhorst* - asunto C-38/93.

¹³ *Town and Country Factors Limited contra Commissioners of Customs and Excise* - asunto C-498/99.

Los operadores no han señalado dificultades para cumplir estas obligaciones. Tampoco las administraciones fiscales han señalado problema alguno a la hora de comprobar las declaraciones del IVA sujetas al régimen especial. Una disposición similar, en el artículo 22 bis de la Sexta Directiva, permite generalmente a las administraciones fiscales revisar a distancia los registros. Quizá la ausencia de problemas comunicados por las administraciones deba interpretarse como ausencia de pruebas de que los Estados miembros apliquen ya de forma sistemática las disposiciones.

4. CONCLUSIÓN

En el seguimiento de la aplicación práctica de la Directiva desde 2003, ha habido un grado amplio y coherente de contacto con los Estados miembros y con muchos de los operadores interesados. Gracias a ello, la Comisión ha podido identificar cualquier problema que pueda haber sido motivo de preocupación y seguir su evolución en el tiempo. La mayoría las veces han sido cuestiones de poca importancia relativa u otras cuya solución debe buscarse en otra parte. En caso necesario, la Comisión mantendrá el seguimiento de estas últimas para cerciorarse de que se encuentra una solución satisfactoria.

No obstante, cabe concluir con la certeza de que un fracaso a la hora de prorrogar la Directiva tendría efectos negativos importantes en todas las partes interesadas. La experiencia de los últimos tres años puede no dar lugar a otra sentencia. La prórroga propuesta permitirá alinear el régimen especial para los operadores no establecidos con el más general de ventanilla única. Algunos de los problemas técnicos mencionados tienen carácter horizontal y deben abordarse mejor en un contexto más amplio.

Para avanzar hacia la aplicación completa del régimen de ventanilla única, la Comisión seguirá teniendo en cuenta las experiencias de la administración y de los operadores comerciales en la aplicación del régimen de servicios electrónicos.