

p
Dir. Trib. Atual E
n. 18
2004

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri
e Paulo Celso Bergstrom Bonilha

ISSN 1415-8124

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

18



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2004

542058

Decálogo

LIVRARIA E EDITORA
decalogo@mandamentos.com.br
(31) 3226 7717-3274 2559
Rua Espírito Santo, 1.025-Loja-H - BH - MG
Temos um advogado junto ao Pol. Jesus Cristo, o Justo. (1Jo2:1)

Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo de 2002, sobre el Régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido Aplicable a Ciertos Servicios Prestados por Vía Electrónica

Jacques Malherbe

Profesor de la Universidad Católica de Lovaina. Abogado (Stribbe, Bruselas).

Wim Panis

Abogado (Stribbe, Bruselas).

Amparo Grau

Profesora de la Universidad Complutense de Madrid.

La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo de 2002, ha adaptado la Séptima Directiva del IVA en el ámbito de los servicios prestados por vía electrónica (*Electronically Supplied Services*, ESS). La directiva debía ser transpuesta en los quince Estados miembros como muy tarde el 1 de julio de 2003, lo que ha tenido lugar. Esta regulación es temporal y se aplicará durante tres años.

1. Definición de los Servicios Prestados por Vía Electrónica

El objetivo no es cubrir el comercio electrónico indirecto, esto es, la venta tradicional con la ayuda de una red electrónica sino el comercio electrónico directo. Sin embargo, el concepto de servicio prestado por vía electrónica no está definido en la Directiva. La noción es simplemente mencionada en el nuevo artículo 9 (2) (e). La Directiva reenvía sin más a un nuevo anexo L que contiene una enumeración ejemplificativa de servicios prestados por vía electrónica. No se ofrece ningún criterio sustantivo.

De hecho, la definición es negativa: un servicio que es prestado por correo electrónico o por otro medio de comunicación electrónica no es un servicio prestado por vía electrónica en razón del simple uso del correo electrónico o de un medio de comunicación electrónico.

Según las sugerencias (*Guidelines*) del Comité del IVA, un servicio prestado por vía electrónica sería un servicio prestado por Internet o por una red electrónica cuya naturaleza sería fuertemente dependiente de la tecnología de la información. Se trata de un servicio prestado principalmente de forma automatizada, que apenas necesita de la intervención humana y que no tiene valor en ausencia de tecnología de la información.

Algunos ejemplos son:

- el *Web hosting*;
- el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;
- el *software* y su puesta al día;
- la puesta a disposición de imágenes;
- la puesta a disposición de bases de datos;
- la carga y descarga de software, música, películas...

2. Proveedores de Servicios por Vía Electrónica Sujetos al IVA en la Unión Europea

En esta categoría, la Directiva no ha supuesto modificaciones substanciales. Una consecuencia del nuevo texto es que ahora es cierto que, en cada Estado miembro de la U.E., un servicio prestado por vía electrónica se considera como un servicio. Con anterioridad, había Estados miembros en los que un servicio de comercio electrónico directo, por ejemplo el envío de un *software* por Internet, era considerado como una entrega de bienes.

Así pues, las reglas generales siguen siendo de aplicación:

- el servicio prestado a alguien “no sujeto” se localiza y se grava allí donde está establecido el proveedor de los servicios.

Por ejemplo, si un belga presta un servicio a un particular alemán, será exigible el IVA belga.

- el servicio prestado a alguien sujeto se localiza allí donde el beneficiario del servicio está establecido. El destinatario debe pagar el IVA debido en su Estado miembro de establecimiento.

Por ejemplo, si un belga presta un servicio a un alemán sujeto al IVA, el IVA alemán es debido con “*aplazamiento*” de la imposición, lo que implica que el alemán debe ingresar él mismo el IVA al Tesoro alemán.

Si un mejicano presta un servicio a un belga sujeto al IVA, se debe el IVA belga.

- el servicio prestado a una persona localizada fuera de la U.E. está exento en la Unión. Se aplicarán las reglas del Estado de destino de los servicios.

Por ejemplo, si un belga presta un servicio a un mejicano (cualquiera que sea su condición), no se debe ningún IVA en la U.E.

3. Proveedores de Servicios por Vía Electrónica Sujetos al IVA y Situados Fuera de la U.E.

Es esencialmente en esta categoría de sujetos en la que la Directiva aporta modificaciones. Antes resultaban aplicables las reglas generales, como se ha expuesto previamente. El servicio prestado por vía electrónica era considerado en la mayoría de los Estados miembros como un servicio de prestación de información. El tratamiento del servicio era el siguiente:

- si el servicio se prestaba a alguien no sujeto, se localizaba y se gravaba en el lugar en el que el proveedor de servicios estaba establecido, con la consecuencia de que un IVA europeo jamás se devengaba por esos servicios.

Por ejemplo, si un mejicano prestaba un servicio a un particular belga, el régimen mejicano se aplicaba.

- si el servicio se prestaba a alguien sujeto, encontraba su localización en el lugar en el que el beneficiario del servicio estaba establecido. El beneficiario debía pagar el IVA debido en su Estado miembro. En principio, siempre se exigía un IVA europeo.

3.1. Problema

Los proveedores de servicios europeos resultaban perjudicados con respecto a los proveedores de servicios no europeos en lo concerniente a los servicios prestados a los no sujetos.

Los proveedores de servicios europeos debían sumar a estos no sujetos un IVA europeo (por ejemplo, 100 + 21% IVA) mientras que los proveedores de servicios no europeos no tenían que sumar el IVA europeo. Sin duda, ellos debían en ocasiones aplicar a sus clientes el IVA de su propio país. En ausencia de tal obligación, ellos facturaban $100 + 0 = 100$.

Por lo tanto, resultaba más interesante para un cliente no sujeto procurarse los servicios de un proveedor por vía electrónica que no fuese europeo.

3.2. Solución

La Directiva aspira a crear un "Level Playing Field": los diferentes intervinientes en el mercado tomarán parte en él al mismo nivel. Se aplicará un IVA europeo igualmente sobre los servicios prestados por vía electrónica que se presten por proveedores no europeos de tales servicios a los no sujetos.

Un nuevo tipo de servicio se ha añadido en la Sexta Directiva, con su propio régimen, el servicio prestado por vía electrónica, que cubre básicamente los servicios prestados por proveedores de servicios no europeos:

- si el servicio se presta a un no sujeto, se localiza y se grava en el lugar en el que la persona no sujeta está establecida, con la consecuencia que el IVA europeo deviene aplicable.

Por ejemplo, un servicio electrónico prestado por un mejicano a un particular belga está sometido al IVA belga.

- el servicio prestado a un sujeto se localiza en el lugar en el que el beneficiario de servicio está establecido. El beneficiario debe pagar el IVA debido en su Estado miembro de establecimiento. En principio, siempre será exigible un IVA europeo.

3.3. Cuestión: ¿este sistema no conduce a una doble imposición?

En efecto, la prestación se grava en el Estado del beneficiario en la U.E., pero en principio podría igualmente ser gravada en el Estado del proveedor de los servicios con un impuesto no europeo, lo que conduciría a una doble imposición.

La respuesta es negativa, porque la mayor parte de los países miembros de la OCDE han adoptado el principio de que los servicios prestados por vía electrónica deben ser gravados en el país en el que está situado el destinatario de servicio (OCDE: Condiciones marco de Ottawa sobre el comercio electrónico (1998)).

Los Estados Unidos, sin embargo, no están de acuerdo en este principio. Su actitud es lógica, ya que ellos exportan más que importan servicios prestados por vía electrónica. En consecuencia, desde el punto de vista americano, resulta más interesante gravar la exportación que la importación.

3.4. Formalidades del IVA ligadas a la prestación de servicios electrónicos a los no sujetos de la U.E.

El proveedor de servicios no europeo debe registrarse en el Estado miembro en el que tenga los clientes no sujetos al IVA y allí cumplir las obligaciones formales requeridas por la legislación sobre el IVA.

Por ejemplo, un proveedor de servicios electrónicos australiano que preste servicios por vía electrónica a un español no sujeto deberá presentar las declara-

ciones del IVA en España y este proveedor de servicios australiano deberá pagar el IVA español a la Hacienda Pública española.

Por consiguiente, si un proveedor opera en diferentes Estados miembros, deberá presentar declaraciones en todos estos Estados.

Por ejemplo, si el proveedor tiene clientes en Alemania, en Francia, en Bélgica, en Luxemburgo y en Italia, deberá presentar cinco declaraciones y cumplir las formalidades de cinco Estados diferentes.

Una solución a esta dificultad es la creación de un punto único de registro en la U.E. En otras palabras, el proveedor no europeo de servicios prestados por vía electrónica no debe registrarse más que en un Estado miembro. Esta facultad sólo se ofrece a aquellos sujetos que no tienen otras actividades sujetas al IVA en la U.E. y, por tanto, que su actividad en la U.E. se limita a las relaciones con los particulares. El Estado miembro de registro reparte entonces - sobre la base de los datos consignados en la declaración del proveedor de servicios - el IVA que recibe del proveedor de servicios de fuera de la U.E. entre los diferentes Estados miembros implicados.

Por ejemplo, si se registra en Alemania, la declaración se presenta en Alemania y el pago del IVA se efectúa en favor de las autoridades alemanas. El Tesoro alemán repartirá el IVA recaudado entre sí mismo, Francia, Bélgica, Luxemburgo e Italia.

Una diferencia existirá pues con los proveedores de servicios europeos.

- El sistema sigue siendo complejo. Incluso teniendo en cuenta la existencia de un único punto de registro, el proveedor de servicios no europeo deberá comprobar en qué país está establecido el cliente, en tanto que el proveedor de servicios europeo no debe efectuar esta verificación.

- Quienes estén sujetos y no sean europeos deberán siempre aplicar los tipos de gravamen de Estados miembros diferentes, incluso si se benefician del registro único. Los proveedores de servicios europeos pueden aplicar el régimen de un solo Estado miembro.

Los proveedores de servicios no europeos tendrán tendencia a establecerse en el Estado europeo que tenga el tipo de gravamen más bajo: en Madeira, por ejemplo, este tipo es del 13%; en Luxemburgo del 15%.

Al establecerse en la U.E., los proveedores de servicios extra-europeos, puede ser que igualmente hagan nacer un establecimiento permanente para la aplicación del Impuesto sobre la Renta o el Impuesto sobre Sociedades.

4. Comentario

La Directiva no ofrece más que conceptos bastante vagos. No siempre está claro para un proveedor de servicios no europeo si está prestando un servicio por vía electrónica o no.

No existe un baremo mínimo. No hay cifra de negocios mínima que esté prevista por el Estado miembro o a escala europea para fijar el nivel a partir del cual un proveedor de servicios no europeo debe cumplir las obligaciones de quien está sujeto. Se había discutido, pero no pudo alcanzarse un acuerdo a este respecto.

El efecto extraterritorial particular de esta Directiva plantea sobre todo problemas en lo que concierne a los Estados Unidos. Se toman en consideración dos signos de vinculación: el lugar de establecimiento del destinatario o el del provee-

dor de servicios. Si se cobra un impuesto en los dos lugares, hay doble imposición. Pero, ¿qué criterio es el adecuado?, ¿lo son los dos?, ¿se viola el principio de soberanía según el cual los Estados no tienen derecho a imponer su legislación a otros Estados si se elige el criterio del beneficiario del servicio?, ¿viola la U.E. la soberanía de los Estados Unidos al imponer obligaciones en relación con los países de la Unión a residentes americanos? Los Estados Unidos han anunciado que no compartían la opinión de la U.E. y contemplaban la posibilidad de someter esta discrepancia a la Organización Mundial del Comercio.