

<http://idp.uoc.edu>

ARTICLE

# L'IVA en el consum per via electrònica

 Ana María Delgado García
 

---

Data de presentació: juliol de 2009

Data d'acceptació: setembre de 2009

Data de publicació: desembre de 2009

**Resum**

Les operacions comercials electròniques que duen a terme els consumidors estan afectades per la fiscalitat indirecta que grava el consum general, és a dir, per l'impost sobre el valor afegit. Sobre això, els aspectes més importants que es plantegen són els següents: en primer lloc, la localització de les operacions comercials electròniques en l'IVA; en segon lloc, l'aplicació del règim especial de l'IVA per al comerç electrònic, i, en tercer lloc, la regulació de la facturació telemàtica.

**Paraules clau**

fiscalitat, IVA, comerç electrònic

**Tema**

Fiscalitat

## *VAT in electronic transactions*

**Abstract**

*Online commercial transactions are affected by indirect taxation on general consumption, that is, Value Added Tax. The most important aspects are, firstly, how to establish the geographic location for purchases made over the Internet, secondly, the application of special VAT norms for Internet shopping and thirdly, the regulation of electronic invoicing.*

**Keywords**

taxation, VAT, electronic commerce

**Subject**

Taxation

## 1. Introducció

La globalització i internacionalització dels mercats provoca que cada vegada es faci més patent la necessitat de

protecció dels consumidors en la nostra societat. Així ho entén l'article 51 de la Constitució espanyola, que configura la defensa dels consumidors com un principi rector de la política social i econòmica, que els poders han de

garantir. En el desplegament d'aquest precepte constitucional, s'han aprovat diverses normes de protecció dels consumidors i usuaris.<sup>1</sup>

El legislador també és sensible a la realitat nova marcada per la irrupció de les tecnologies de la informació i la comunicació en l'àmbit contractual, i per això ha dictat normes específiques de protecció al consumidor quan la contractació es produeix a través de mitjans electrònics.<sup>2</sup> Doncs bé, un dels aspectes presents en les transaccions comercials a través d'Internet és el de les repercussions fiscals que té, fet relacionat en última instància amb la protecció dels consumidors.

Les qüestions tributàries conflictives en el comerç electrònic bàsicament afecten, d'una banda, la imposició sobre la renda personal i societària, és a dir, l'impost sobre la renda de les persones físiques, l'impost sobre societats i l'impost sobre la renda de no residents, i, d'altra banda, la imposició sobre el consum, és a dir, l'impost sobre el valor afegit.

Ara bé, les qüestions problemàtiques principals que se susciten en relació amb la imposició directa sobre el comerç electrònic (la qualificació de les rendes obtingudes, la determinació de la residència dels subjectes intervinents i l'aplicació controvertida del concepte d'establiment permanent) no afecten les operacions comercials electròniques que duen a terme els consumidors.<sup>3</sup>

Per tant, és en relació amb la imposició indirecta sobre el comerç electrònic, i més concretament respecte a l'IVA, que tenen més rellevància els aspectes fiscals de la contractació de consum per via electrònica. En aquest àmbit,

els problemes que es plantegen són els següents: en primer lloc, la localització de les operacions comercials electròniques en l'IVA; en segon lloc, l'aplicació del règim especial de l'IVA per al comerç electrònic, i, en tercer lloc, la facturació telemàtica.<sup>4</sup>

## 2. La localització de les operacions comercials electròniques

En el cas de la contractació electrònica de béns materials que no circulen per la Xarxa, no es plantegen problemes especials de qualificació per la circumstància de dur a terme l'esmentada contractació per via telemàtica. Els béns es lliuren i es transporten pels mitjans convencionals i no en format digitalitzat a través de la Xarxa. L'IVA, per tant, s'ha d'aplicar, segons els casos, en alguna de les modalitats següents: operacions interiors, adquisicions intracomunitàries, règim de vendes a distància, importacions o exportacions.

Quan ens trobem davant de la compravenda de productes materials per via telemàtica i no han de ser objecte de transport des d'un altre país, de manera que es posen a disposició de l'adquiridor en territori espanyol, s'aplica el règim tributari de les operacions interiors en la modalitat de lliurament de béns; en conseqüència, se subjecten al tipus impositiu corresponent que determina la legislació espanyola (article 68.1 de la Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'impost sobre el valor afegit, LIVA).

En cas que la compravenda electrònica tingui per objecte un bé material que procedeix d'un país que pertany a la

1. Vegeu, per exemple, la Llei 26/1984, de 19 de juliol, general per a la defensa dels consumidors i usuaris. D'altra banda, per incorporar les disposicions de la Directiva 93/13/CEE del Consell, de 5 d'abril de 1993, sobre les clàusules abusives en els contractes subscrits amb consumidors, el legislador espanyol ha adoptat diverses normes, com la Llei 7/1998, de 13 d'abril, sobre condicions generals de la contractació o la Llei 44/2006, de 29 de desembre, de millora de la protecció dels consumidors i usuaris.
2. Referent a això, destaca la Llei 34/2002, d'11 juliol, de serveis de la societat de la informació i de comerç electrònic. En aquest punt, es pot destacar també el Reial decret 424/2005, de 15 d'abril, pel qual s'aprova el Reglament sobre les condicions per a la prestació de serveis de comunicacions electròniques, el servei universal i la protecció dels usuaris; o el Reial decret 292/2004, de 20 de febrer, pel qual es crea el distintiu públic de confiança en els serveis de la societat de la informació i de comerç electrònic i es regulen els requisits i procediment de concessió.
3. Vegeu sobre la fiscalitat del comerç electrònic, tant des del punt de vista de la imposició directa com de la indirecta, OLIVER CUELLO, Rafael (1999), *Tributació del comerç electrònic*, València: Tirant Lo Blanch.
4. En relació amb la imposició indirecta sobre el comerç electrònic, pot consultar-se DELGADO GARCÍA, Ana Ma.; OLIVER CUELLO, Rafael (2002), «La fiscalitat en el comerç electrònic», *Revista de Informació Fiscal*, núm. 49; i també MARTOS, Juan Jesús (2002), *Imposició indirecta del comerç electrònic*, València: Tirant Lo Blanch.

Unió Europea (UE), ens trobem davant d'una adquisició intracomunitària de béns. En aquesta compravenda, l'adquiridor (que ha de ser empresari o professional) és subjecte passiu de l'impost i ha de practicar l'autorepercussió d'aquest impost, i s'hi ha d'aplicar, doncs (com en el cas anterior), el tipus impositiu espanyol (article 71 de la LIVA).

Si en la mateixa compravenda electrònica d'un bé material que procedeix d'un país que pertany a la Unió Europea l'adquiridor no té la condició d'empresari o professional, s'hi aplica el règim de vendes a distància. Segons aquest règim, els consumidors particulars poden adquirir indirectament, sense desplaçament físic, sinó a través de catàlegs, anuncis, etc., qualsevol classe de béns, amb tributació en origen, si el volum de vendes de l'empresari proveïdor no excedeix, per any natural, de certs límits.<sup>5</sup>

El criteri per a la localització territorial de les vendes a distància varia en funció del volum d'operacions que ha fet el subjecte passiu durant l'any natural precedent o durant l'any en curs amb destinació a un estat membre determinat. Si aquestes operacions amb destinació al territori espanyol d'aplicació de l'IVA excedeixen en 35.000 euros, els lliuraments dels béns s'entenen localitzats al país de destinació i subjectes, per tant, a l'IVA espanyol. En cas contrari, si el volum d'operacions és inferior, els lliuraments de béns es localitzen a l'estat membre d'origen on hi ha el subjecte passiu venedor, llevat que aquest subjecte exerciti l'opció per la localització de l'operació al país de destinació on resideix o està establert el comprador (article 68.3 de la LIVA).<sup>6</sup>

Finalment, si el producte o bé material objecte de la compravenda electrònica procedeix de països que no pertanyen a la Unió Europea, la introducció al nostre país constitueix una importació subjecta a l'IVA, i ha de liquidar a la duana la quota impositiva corresponent (article 18 de la LIVA). I si es tracta d'una exportació, l'operació en queda exempta (article 21 de la LIVA).

Pel que fa a la contractació electrònica de les prestacions de serveis (no efectuades a través de la Xarxa), tampoc

no se susciten problemes rellevants quant a la tributació en l'IVA. És a dir, la utilització de la via telemàtica per a contractar aquests serveis no suposa cap especialitat respecte del sistema tradicional de contractació, basat en el suport de paper. S'hi aplica, doncs, el règim previst per a aquestes operacions, tenint en compte les regles de localització del fet imposable. L'article 69 de la LIVA estableix la regla general per a localitzar les prestacions de serveis al territori on té la seu de l'activitat econòmica el prestador d'aquests serveis o, si no, al domicili de qui els presta. D'altra banda, com veurem a continuació, l'article 70 de la LIVA determina una sèrie de regles especials per a localitzar determinades prestacions de serveis.

Segons l'article 8.2.7è. de la LIVA, es qualifica de lliurament de béns el «subministrament d'un producte informàtic normalitzat efectuat en qualsevol suport material». A aquest efecte, es consideren productes informàtics normalitzats «els que no necessiten cap modificació substancial perquè els utilitzi qualsevol usuari».

Per la seva part, l'article 11.2.16è. de la LIVA determina la qualificació com a prestació de serveis del «subministrament de productes informàtics quan no tinguin la condició de lliurament de béns, i es considera accessori a la prestació de serveis el lliurament del suport corresponent». En particular, es considera prestació de serveis «el subministrament de productes informàtics que han estat confeccionats per encàrrec previ del destinatari conforme a les especificacions d'aquest, així com aquells altres que són objecte d'adaptacions substancials necessàries perquè els usi el destinatari».

Els subministraments de productes que en virtut d'aquests preceptes han de ser considerats prestacions de serveis es localitzen, seguint la regla general de localització que estableix l'article 69 de la LIVA, a la seu del prestador, i no s'hi poden aplicar ni les excepcions que determina l'article 70.1.4t. de la LIVA (seu del destinatari), ja que aquestes excepcions, com veurem, són previstes per a les operacions comercials electròniques de béns o serveis que circulen per la Xarxa (subministraments en

5. Aquest règim de vendes a distància requereix, segons l'art. 68.3 i 5 LIVA, que no existeixi desplaçament físic del comprador i que els destinataris dels lliuraments esmentats no tinguin la condició de subjecte passiu.

6. El criteri de localització esmentat funciona també a la inversa: es localitzen en la destinació les operacions que realitza un empresari resident a Espanya amb destinació al territori d'altres estats membres de la UE, si superen els límits fixats en l'Estat membre esmentat (art. 68.4 LIVA).

línia), ni el règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica (capítol VIII del títol IX, de l'article 163 bis al 163 quater de la LIVA), per les mateixes raons.

Quan som en presència d'operacions comercials sobre béns o drets relacionats d'alguna manera amb la propietat intel·lectual (que són els que habitualment es transporten o circulen per la Xarxa), té summa importància la qualificació que tenen com a compravendes de productes o com a cessions d'ús. En el cas de la compravenda, les operacions per via telemàtica es qualifiquen, com veurem a continuació, com a prestacions de serveis, i es localitzen a la seu del destinatari (article 70.1.4t. de la LIVA). Mentre que en el cas de la cessió d'ús, és a dir, quan es transmeten drets de propietat intel·lectual per a l'explotació del producte, ens trobem davant de prestacions de serveis, en les quals, sempre que el destinatari sigui subjecte passiu de l'impost (empresari o professional), es produeix la inversió del subjecte passiu esmentat (article 70.1.5 de la LIVA). No obstant això, és difícil pensar en una operació de transmissió de drets de propietat intel·lectual per a explotar-los comercialment si el destinatari d'aquests drets no és un empresari o professional.

La tributació de les operacions comercials electròniques en què la transmissió del producte es realitza per via telemàtica (subministraments en línia) ha estat objecte d'una modificació important a través de la Llei 53/2002, de 30 de desembre, que ha donat una redacció nova a l'article 70 de la LIVA.<sup>7</sup> Com s'ha dit, l'article 69 de la LIVA estableix la regla general per a localitzar les prestacions de serveis a la seu del prestador d'aquests serveis. Mentre que l'article 70 de la LIVA determina una sèrie de regles especials per a localitzar determinades prestacions de serveis.

Doncs bé, la Llei 53/2002, de 30 de desembre (que en aquesta matèria entra en vigor a partir de l'1 de juliol de 2003), modifica l'article 70 de la LIVA i estableix regles especials noves de localització del fet imposable. L'article 70.1.4t. de la LIVA qualifica totes les operacions sobre

productes digitalitzats que circulen per la Xarxa com a prestacions de serveis. I al seu torn, canvia en aquests casos el lloc de realització del fet imposable (seu del destinatari) perquè els serveis procedents de fora de la Unió Europea i prestats a particulars comunitaris quedin subjectes a l'IVA, mentre que els mateixos serveis exportats des de la Unió Europea a altres països no queden subjectes a l'IVA.<sup>8</sup>

Com estableix l'article 70.1.4t.B de la LIVA, «es consideren serveis prestats per via electrònica els serveis que consisteixen en la transmissió enviada inicialment i rebuts en destinació per mitjà d'equips de processament, inclosa la compressió numèrica i l'arxivament de dades, i enterament transmesa, transportada i rebuda per cable, ràdio, sistema òptic o altres mitjans electrònics i, entre altres, els següents: a) el subministrament i allotjament de llocs informàtics; b) el manteniment a distància de programes i d'equips; c) el subministrament de programes i la seva actualització; d) el subministrament d'imatges, text, informació i la posada a disposició de bases de dades; e) el subministrament de música, pel·lícules, jocs, inclosos els d'atzar o de diners, i d'emissions i manifestacions polítiques, culturals, artístiques, esportives, científiques o de lleure; i f) el subministrament d'ensenyament a distància».

A continuació, la llei aclareix que no és el mateix contractar per via electrònica que transmetre el bé o servei per la Xarxa: «A aquest efecte, el fet que el prestador d'un servei i el seu destinatari es comuniquin per correu electrònic no implica, per si mateix, que el servei prestat tingui la consideració de servei prestat per via electrònica».

Per tant, amb el sistema nou és imprescindible per al prestador del servei no comunitari saber si el destinatari és un subjecte passiu de l'IVA o bé és un particular.

Si el destinatari és un subjecte passiu de l'IVA establert en un estat membre de la Unió Europea, el prestador del servei no repercuteix l'IVA, sinó que és el destinatari qui

7. Aquesta modificació normativa constitueix la transposició a l'ordenament jurídic espanyol de la Directiva 2002/38/CE del Consell, de 7 de maig de 2002.

8. Per exemple, una empresa espanyola ven un programa d'ordinador per a la gestió de reserves hoteleres a una empresa suïssa, per a ser utilitzat als seus locals situats a Suïssa. L'empresa espanyola no ha de repercutir l'IVA, ja que l'operació es localitza fora de la UE (art. 70.1.4t. LIVA).

autorepercuteix l'impost, mitjançant la tècnica de la inversió del subjecte passiu (article 84.1.2n. de la LIVA). Així mateix, els casos d'inversió del subjecte passiu impliquen l'emissió d'un document equivalent a la factura, l'autorepercussió de l'impost, la liquidació i el còmput d'aquest impost, si escau, entre l'IVA suportat deduïble.<sup>9</sup>

Si el destinatari és un empresari o professional establert fora de la Unió Europea, en canvi, l'operació no és subjecta a l'IVA.<sup>10</sup>

Finalment, si el destinatari és un particular, el proveïdor ha de fer repercutir en aquest particular l'IVA corresponent a cada estat membre on es consumeixen aquests serveis. A aquest efecte, s'introdueix un règim especial nou aplicable als serveis prestats per via electrònica, en el capítol VIII del títol IX de la llei de l'impost (articles 163 bis, ter i quater de la LIVA).

### 3. El règim especial del comerç electrònic

El règim especial nou aplicable als serveis prestats per via electrònica és regulat, com s'ha dit, en el capítol VIII del títol IX de la llei de l'impost (articles 163 bis, ter i quater de la LIVA). També se n'ha de tenir en compte l'Ordre del Ministeri d'Hisenda 665/2004, de 9 de març, per la qual es regulen determinats aspectes de la gestió recaptadora dels ingressos d'IVA d'operadors extracomunitaris que presten serveis per via electrònica a consumidors finals.

Es tracta, doncs, del règim aplicable als serveis prestats per empreses no comunitàries a particulars comunitaris. Es configura com un règim especial de caràcter voluntari. Aquest règim especial de l'IVA comporta una sèrie d'obligacions de l'operador no comunitari, que poden complir-se per via telemàtica.

En aquest sentit, ha de presentar en l'estat membre d'identificació (el que ha elegit l'empresari o professional per a declarar l'inici de l'activitat) la declaració d'inici, modificació o cessació de les operacions incloses en aquest règim. També ha de presentar amb caràcter trimestral una liquidació amb l'import dels serveis prestats en cadascun dels estats membres de la Unió Europea en què s'ha meritat l'IVA, encara que en el període trimestral corresponent no s'hagin prestat serveis per via electrònica.

Així mateix, ha d'ingressar, en el moment mateix de presentar la liquidació, l'IVA repercutit. L'ingrés s'ha de fer en euros en el compte bancari que designa l'Agència Tributària. I ha de portar un registre de les operacions realitzades durant un període de deu anys. Aquest registre ha d'estar a disposició tant de l'estat d'identificació com dels estats de consum. Finalment, ha d'expedir i lliurar factura per les operacions acollides a aquest règim especial. Aquesta obligació s'ha de complir fins i tot quan el prestador del servei no comunitari ha optat per identificar-se en un altre estat membre diferent d'Espanya.<sup>11</sup>

D'altra banda, es regula el dret a la devolució de les quotes de l'IVA suportades per l'adquisició o importació de

9. Seria el cas, per exemple, d'una empresa nord-americana que ven, per mitjà de la seva web, una base de dades informàtica a una empresa espanyola. Es tracta d'una prestació de serveis que, segons l'art. 70.1.4t. LIVA, es localitza a Espanya. L'empresa nord-americana no repercuteix l'IVA. Es produeix la inversió del subjecte passiu (art. 84.1.2n. LIVA) i la corresponent autorepercussió del tribut. Per tant, s'aplica el tipus impositiu espanyol i s'ingressa en la Hisenda pública espanyola.
10. No obstant això, com assenyalava l'art. 70.2 LIVA, «es consideren prestats al territori d'aplicació de l'impost els serveis [...] que tinguin per destinatari a un empresari o professional actuant com a tal [...] quan la seva utilització o explotació efectives es realitzin en l'esmentat territori, sempre que, d'acord amb les regles de localització aplicables a aquests serveis, no s'haguessin entès prestats en la Comunitat, Canàries, Ceuta i Melilla». És a dir, si la utilització i explotació efectiva dels serveis es produeix en territori peninsular o Balears (malgrat que el prestador del servei sigui no comunitari), el lloc de realització del fet imposable serà Espanya.
11. Si una empresa nord-americana, per exemple, ven a través de la seva web un programa d'ordinador a un particular espanyol i a un altre francès, l'esmentada empresa nord-americana pot acollir-se al règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica (art. 163 bis, ter i quater LIVA). Amb independència de l'Estat de la Unió Europea en què s'identifiqui, ha de repercutir l'IVA espanyol (16%) al particular espanyol, lliurant-lo factura i repercutirà l'IVA francès al particular francès, presentant la liquidació en l'Estat d'identificació.

béns o serveis que es destinen a prestar serveis per via electrònica. A aquest efecte, no s'exigeix que sigui reconeguda l'existència de reciprocitat. Igualment, els operadors no comunitaris no estan obligats a nomenar representant davant de l'Administració tributària.

Així mateix, es permet al prestador del servei no comunitari consultar la base de dades VIES (*VAT Information Exchange System*) en el moment de la transacció. Per això s'ha modificat el Reglament (CEE) número 218/92 del Consell, sobre cooperació administrativa en matèria d'impostos indirectes. D'acord amb aquesta modificació, si el prestador del servei consulta el VIES, i el NIF a l'efecte de l'IVA comunicat pel seu client és en el sistema informàtic esmentat, i a més el prestador no disposa de dades que posin en dubte la qualitat d'empresari del seu client, s'exclou la responsabilitat del prestador pel deute que pugui sorgir.

En definitiva, l'objectiu de la reforma és posar fi a l'avançatge comparatiu que fins aleshores tenien les empreses que operaven des de fora de la Unió Europea respecte de les que ho feien des de dins. A partir de la reforma, totes les prestacions de serveis que es fan en territori comunitari es graven amb l'IVA i, alhora, les que fan les empreses comunitàries fora de la UE no tributen per l'IVA. No obstant això, per a l'aplicació pràctica d'aquesta reforma cal la col·laboració de les administracions tributàries dels països no comunitaris, perquè els infractors de la norma comunitària (els operadors que no s'identifiquen en cap estat membre i no repercuteixen l'IVA) són en un país no comunitari.

## 4. La facturació telemàtica

Una de les eines de què disposa l'Administració tributària per a exercir un control efectiu sobre les operacions comercials electròniques és la derivada del sistema de facturació telemàtica.<sup>12</sup>

En relació amb aquesta qüestió, la Directiva 2001/115/CE del Consell, de 20 de desembre de 2001, modifica la Directiva 77/388/CEE per tal de simplificar, modernitzar i harmonitzar les condicions imposades a la facturació en relació amb l'impost sobre el valor afegit. El preàmbul de la Directiva 2001/115/CE justifica la publicació assenyalant que en aquell moment la facturació era subjecta a normes molt diferents en els estats membres de la Unió Europea. Les mencions obligatòries a les factures eren tan variades com el nombre que n'hi havia. D'altra banda, no hi havia un marc jurídic comunitari quant a facturació electrònica i autofacturació, per la qual cosa les legislacions que adoptaven els estats membres diferien sensiblement: anaven des de la prohibició total fins a la flexibilitat màxima.

A Espanya, la cobertura legal de l'aplicació de la transmissió electrònica de dades al deure de facturació la determina l'article 88 de la LIVA. Aquest precepte, dedicat a la repercussió de l'impost, en l'apartat segon, estableix que aquesta transmissió «s'ha d'efectuar mitjançant factura o document substitutiu, en les condicions i amb els requisits que es determinin reglamentàriament».

Els articles 8, 18, i 21 de l'RD 1496/2003, de 28 de novembre, pel qual es regula el deure d'expedir i lliurar factura que incumbeix als empresaris o als professionals, són els que s'encarreguen del desplegament reglamentari de les condicions i els requisits de la facturació telemàtica. Aquestes disposicions estableixen els procediments mitjançant els quals pot efectuar-se la tramesa per mitjans electrònics de les factures o els documents substitutius, que, en tot cas, han de garantir l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut, i regulen la conservació d'aquests documents per mitjans electrònics.

Actualment, el desplegament normatiu de la facturació telemàtica a Espanya s'estableix en l'Ordre EHA/962/2007, de 10 d'abril, per la qual es desenvolupen determinades disposicions sobre facturació telemàtica i conservació electrònica de factures.<sup>13</sup>

12. Vegeu sobre la facturació telemàtica PELÁEZ MARTOS, José María (2008), *La factura electrónica y otras obligaciones telemáticas de empresarios y profesionales*, València: CISS.

13. Aquesta norma deroga l'anterior Ordre del Ministeri d'Hisenda 3134/2002, de 5 de desembre, que, al seu torn, va derogar l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 22 de març de 1996.

En relació amb l'objectiu de l'Ordre EHA/962/2007, aquesta norma desenvolupa alguns aspectes relacionats amb l'obligació de tramesa i conservació de factures i documents substitutius (article 1 de l'ordre esmentada). Aquesta obligació, d'acord amb el que preveu l'article 2 de l'ordre esmentada, es pot complir per mitjans electrònics que garanteixin l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut, sempre que el destinatari hagi donat el consentiment de manera expressa.

Ara bé, com aclareix el precepte esmentat, «l'expedició de documents en un suport concret, en paper o electrònic, no condiona el mitjà pel qual s'hagin de remetre en un moment ulterior al mateix destinatari, o el mitjà pel qual s'hagin de remetre les factures rectificatives relacionades amb aquells, o els duplicats de factures remeses anteriorment».

La facturació telemàtica desenvolupada en l'ordre esmentada es basa en sistemes de signatura electrònica avançada admesos per la mateixa Agència Estatal d'Administració Tributària. També és vàlida qualsevol altra signatura electrònica avançada, basada en un certificat reconegut i generada mitjançant un dispositiu segur de firma regulada en l'article 3.3 de la Llei 59/2003, de signatura electrònica. Així mateix, l'Ordre detalla els requisits que es poden exigir a les factures electròniques rebudes des de l'estranger que utilitzen una signatura electrònica.

Quan els empresaris o professionals o qualsevol altra persona o entitat obligada a expedir factures o documents substitutius establerta o resident a Espanya vulguin utilitzar qualsevol altre sistema d'intercanvi electrònic de dades, ho han de sol·licitar al director del Departament d'Inspecció Financera i Tributari de l'agència esmentada, en els termes de l'article 18 de l'RD 1496/2003, de 28 de novembre, i hi han d'indicar els elements que permetin garantir l'autenticitat d'origen i integritat de contingut de les factures.

En relació amb la conservació de les factures electròniques, l'Ordre estableix obligacions de l'expedidor (article 5) i a càrrec dels destinataris (article 6). Per la seva part, l'article 9 es dedica a l'expedició i la conservació de factures i documents substitutius fora del territori espanyol.

D'acord amb el que disposa l'article 19.1 de l'RD 1496/2003, s'estableix l'obligació de conservar els originals o les còpies dels documents que s'enumeren en el precepte esmentat. I generalment les factures i els documents substitutius s'han de conservar en el suport en què originalment van ser expedits i rebuts, ja que d'aquesta manera s'assegura la possibilitat que pugui verificar-se a tota hora que es tracta d'originals.

Ara bé, com a excepció, en l'article 8 de l'Ordre es preveu la possibilitat que, en cas que el document es rebí en suport electrònic i sigui firmat mitjançant un sistema de signatura electrònica reconeguda o qualsevol sistema de firma homologat per l'Agència Estatal d'Administració Tributària, el destinatari que disposi de l'opció corresponent al seu dispositiu de verificació de firma pugui imprimir el document de manera llegible al costat de sengles marques gràfiques d'autenticació.<sup>14</sup>

Com assenyala el preàmbul de l'Ordre EHA/962/2007, «la factura o document substitutiu conservat així és una opció vàlida, pensada per a possibilitar la conciliació dels interessos dels empresaris i professionals que desitgen expedir factures electròniques firmades i els dels destinataris que, per la seva reduïda dimensió o desplegament tecnològic, desitgen que la conservació d'aquests documents es realitzi en paper».

D'altra banda, en l'article 7 de l'ordre esmentada es reconeix la validesa de la digitalització certificada de les factures, els documents substitutius i de qualssevol altres documents que els tributaris obligats conservin en paper que tinguin la consideració d'originals. Així mateix, es permet substituir els documents originals en paper pels fitxers corresponents que continguin les imatges gràfiques d'aquests documents.

Conseqüentment, segons indica el preàmbul de l'Ordre, «pot autoritzar-se la destrucció d'ingents quantitats de paper que constitueixen els documents originals, amb els conseqüents estalvis en la gestió, maneig documental i d'arxivament, i afavorir d'aquesta manera la reducció de costos fiscals indirectes».

A aquest efecte, l'article 7.2 de l'Ordre defineix la digitalització certificada com l'obtenció d'una imatge digital fidel i

14. Produïdes segons l'especificació PDF 417, tal com es disposa en la Resolució 2/2003, de 14 de febrer de 2003, de la Direcció General de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, sobre determinats aspectes relacionats amb la facturació telemàtica.

íntegra del document original en paper que es pretén substituir, i ha de complir les especificacions tècniques que es publiquin per resolució de l'Agència Estatal d'Administració Tributària. Aquest procés de digitalització es preveu que el podran realitzar els mateixos tributaris obligats o un tercer prestador de serveis de digitalització mitjançant l'ús en tots dos casos d'un programari de digitalització certificat, l'homologació del qual l'han de sol·licitar les entitats desenvolupadores del programari a l'Agència Tributària.

Així mateix, s'especifiquen els requisits per a obtenir l'autorització de l'Agència Estatal d'Administració Tributària d'aquest programari de digitalització certificat.<sup>15</sup>

Finalment, s'ha de realitzar una menció breu al que disposa la Llei 56/2007, de 28 de desembre, de mesures d'impuls de la societat de la informació.

En l'article 2.1, estableix que el Govern, en l'àmbit de l'Administració general de l'Estat, ha d'impulsar l'ús de la factura electrònica entre empresaris, professionals i

altres agents del mercat, en particular, entre les petites i mitjanes empreses i en les anomenades *microempreses*, a fi de fomentar el desenvolupament del comerç electrònic. Les comunitats autònomes, d'acord amb les competències que tenen reconegudes en els seus estatuts, han de col·laborar, segons aquest precepte legal, en coordinació amb l'Administració de l'Estat a impulsar l'ús de la factura electrònica.

Pel que fa a l'àmbit de la contractació pública, l'article 1.1 de la Llei 56/2007, de 28 de desembre, determina que «la facturació electrònica en el marc de la contractació amb el sector públic estatal és obligatòria en els termes que s'estableixen en la Llei reguladora de la contractació en el sector públic i en la seva normativa de desplegament».

Efectivament, la disposició final novena de la Llei 30/2007, de 30 d'octubre, de contractes del sector públic, conté l'habilitació normativa en matèria d'ús de factura electrònica, i estableix expressament que la presentació de factures electròniques és obligatòria en la contractació amb el sector públic estatal, en determinats casos.<sup>16</sup>

15. En aquest punt, cal esmentar la Resolució de 24 d'octubre de 2007 sobre el procediment per a l'homologació del programari de digitalització certificada.

16. Vegeu, en relació amb aquesta matèria, l'Ordre PRE/2971/2007, de 5 d'octubre, sobre l'expedició de factures per mitjans electrònics quan el destinatari sigui l'Administració general de l'Estat o organismes públics vinculats o dependents d'aquella i sobre la presentació davant de l'Administració general de l'Estat o els seus organismes públics vinculats o dependents de factures expedides entre particulars.



### Citació recomanada

DELGADO, Ana María (2009). «L'IVA en el consum per via electrònica» [article en línia]. *IDP. Revista d'Internet, Dret i Política*. Núm. 9. UOC. [Data de consulta: dd/mm/aa].

<[http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n9\\_delgado/n9\\_delgado\\_cat](http://idp.uoc.edu/ojs/index.php/idp/article/view/n9_delgado/n9_delgado_cat)>

ISSN 1699-8154



Aquesta obra està subjecta a la llicència Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada 3.0 Espanya de Creative Commons. Així doncs, se'n permet la còpia, distribució i comunicació pública sempre que se'n citi l'autor i la font (*IDP. Revista d'Internet, Dret i Política*), i l'ús concret no tingui finalitat comercial. No se'n poden fer usos comercials ni obres derivades. La llicència completa es pot consultar a: <<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/deed.ca>>

### Sobre l'autora

Ana María Delgado García  
[adelgadoga@uoc.edu](mailto:adelgadoga@uoc.edu)

Llicenciada en Dret (Universitat de Barcelona, 1992). Doctora en Dret (Universitat de Barcelona, 1997). Professora de Dret financer i tributari de la UOC. Directora del màster de Fiscalitat de la UOC des del 2005.

Universitat Oberta de Catalunya  
 Estudis de Dret i Ciència Política  
 Av. Tibidabo, 39-43  
 08035 Barcelona, Espanya