

COMERCIO ELECTRÓNICO

*M^a Dolores Encabo García.
Alumna de la Licenciatura en Derecho. Universidad de Alcalá.*

Hoy en día, las prestaciones de servicios por vía electrónica tienen una gran importancia no sólo para las empresas europeas sino también para las empresas del exterior, de ahí, la necesidad de que el Consejo, a través de su Directiva, haya modificado 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.

Con la normativa existente anteriormente sobre comercio electrónico, los productos vendidos por proveedores sitos en el territorio de la Unión se encontraban sometidos al impuesto del IVA, incluso si vendían dichos productos al exterior de la Unión. Sin embargo, los mismos productos vendidos en la Unión Europea por proveedores del exterior no se encuentran alcanzados por ese mismo impuesto, generando una clara desventaja competitiva. Por lo tanto, dichas normas suponían una gran desventaja para el empresario situado dentro de la Comunidad Europea respecto de los empresarios sitos en el extranjero, suponiendo este hecho un perjuicio económico no sólo para los empresarios sino también para las administraciones fiscales de los estados miembros de la Unión ya que percibían menos ingresos al no estar abarcadas por la recaudación del tributo, las operaciones que se efectuaban fuera de las fronteras europeas.

En la actualidad, si se presta un servicio para su consumo en la UE, se va a repercutir el IVA y, cuando se presten para su consumo fuera de la UE, dicha operación quedará exenta del IVA. Esta situación va a suponer que las empresas sitas en territorio europeo mejoren sustancialmente su posición competitiva frente al resto del mundo.

¿Qué es el comercio electrónico?

Se consideran servicios prestados por vía electrónica aquellos que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de

procesamiento, incluida la comprensión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos.

Entre otros, son servicios prestados por vía electrónica:

1. -El suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
2. -El suministro de programas y su actualización.
3. -El suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos.
4. -El 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.
5. -El suministro de enseñanza a distancia.

En caso de que el suministrador de un servicio y su cliente se comuniquen por medio de correo electrónico, esta circunstancia no implica por sí misma que el servicio prestado sea un servicio electrónico.

¿Cómo tributan los servicios prestados por vía electrónica?

El lugar donde se considerarán realizadas estas prestaciones va a variar en función de si el prestador del servicio está situado en territorio español o en un Estado miembro distinto de España o bien esté establecido fuera de la Unión Europea mismo, si el destinatario es un empresario o un particular establecido en España, en un Estado miembro o fuera de la Comunidad, va a repercutir a la hora de aplicar el régimen general de tributación del IVA.

- Si el prestador del servicio, está establecido en España (Península y Baleares) y presta el servicio desde la sede de dicho establecimiento y el destinatario del servicio prestado por vía electrónica es:

- A) La sede, establecimiento permanente o domicilio de un empresario o profesional establecido en el territorio español de aplicación del Impuesto:

- El lugar de realización de estas prestaciones de servicios es el territorio español de aplicación del Impuesto y por lo tanto, el prestador del servicio deberá repercutir el tipo general del Impuesto en España, el 16%.
- El sujeto pasivo será el prestador del servicio.

*Ejemplo: Una empresa establecida en Madrid y dedicada al mantenimiento de programas y equipos informáticos al actualizar las bases de datos de un abogado español establecido en Sevilla, deberá repercutir el IVA (16%) a dicho abogado.

B)Un empresario o profesional establecido en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España:

- El lugar de realización de estas operaciones de servicios es el Estado miembro donde está establecido el destinatario, por lo que no se deberá de repercutir el IVA español.
- El sujeto pasivo del IVA será el empresario o profesional destinatario del servicio.

*Ejemplo: Un empresario español suministra a un abogado alemán un programa informático necesario para el ejercicio de su trabajo. En este caso, el empresario español no deberá repercutir el IVA español porque dicho servicio prestado, deberá tributar en Alemania.

C)Un empresario o profesional establecido fuera de la Unión Europea (salvo Canarias, Ceuta y Melilla):

- El lugar de realización de estas prestaciones de servicios es el Estado destinatario, así pues, el prestador no deberá de repercutir el IVA español salvo que la utilización o explotación efectiva de estos servicios tenga lugar en España, entonces sí se deberá repercutir el IVA español porque se considera realizada dicha prestación en territorio español de aplicación del Impuesto.

*Ejemplo: un empresario español vende un programa informático de enseñanza de español a un empresario establecido en Suiza. En este supuesto, como la operación se localiza fuera de la Unión Europea, el empresario español no deberá repercutir el IVA español.

D)Un empresario o profesional establecido en Canarias, Ceuta o Melilla:

- El lugar de realización nunca es el territorio español de aplicación del Impuesto. La operación se gravará en el territorio del destinatario. Esto implica que no se va a repercutir el IVA español al destinatario.

E)Un particular establecido o domiciliado en España o en algún otro Estado de la Unión Europea:

- El lugar de realización de estas prestaciones de servicios es el territorio español de aplicación del Impuesto, debiéndole repercutir al destinatario el IVA español.
- El sujeto pasivo, en este caso, será el prestador del servicio.

*Ejemplo: Una empresa establecida en Oviedo vende diccionarios jurídicos a particulares domiciliados en Teruel y París. En ambos caso, la empresa deberá repercutir el IVA español.

F)Un particular establecido fuera de la Comunidad:

- El lugar de realización de estas prestaciones de servicios es el Estado del destinatario y por lo tanto, no se deberá repercutir el IVA español en ningún caso.

*Ejemplo: una empresa española actualiza la base de datos de un particular domiciliado en Moscú, no repercutiendo, en ningún caso el IVA español ya que el lugar de realización es el Estado del destinatario.

-Si el prestador del servicio está establecido en un estado miembro de la Unión Europea, distinto de España.

Se aplicarán las mismas reglas que en el supuesto anterior con la salvedad de que el tipo general que se aplicará, en los casos en que se localice la prestación del servicio en dicho Estado miembro, será el vigente en dicho Estado.

-Si el prestador del servicio está establecido fuera de la Unión Europea y no dispone en España ni en otro Estado miembro de ningún establecimiento permanente desde el que preste estos servicios y, además, no está obligado, por otros motivos, a estar identificado en la Comunidad, y el destinatario es:

A)La sede de un empresario o profesional establecido en España:

- El lugar de realización de estas prestaciones de servicios es el territorio español de aplicación del Impuesto, no debiendo repercutir el prestador el IVA.
- El sujeto pasivo es el destinatario establecido en España.

*Ejemplo: Una empresa establecida en Canadá vende programas informáticos de enseñanza de inglés a un empresario establecido en Madrid. La empresa canadiense no deberá repercutir el IVA español ya que será el propio empresario español quien se autorepercuta el IVA.

B)Un empresario o profesional establecido en otro Estado miembro de la Unión Europea, distinto de España:

- El lugar de realización de estas prestaciones es el Estado miembro en el que esté establecido el destinatario y, por lo tanto, el prestador de dicho servicio no deberá repercutir el IVA.

- El sujeto pasivo es el destinatario de la prestación de servicios.

*Ejemplo: cuando a quien le vende dicho programa es un empresario establecido en Roma, la empresa americana tampoco deberá repercutir el IVA porque ese servicio prestado por vía electrónica tributa en Italia.

C)Un particular establecido en España o en algún otro Estado miembro de la Unión Europea:

- El lugar de realización será, respectivamente, el territorio español de aplicación del Impuesto o el Estado miembro en el que esté domiciliado el destinatario del servicio. El prestador deberá repercutir al destinatario del IVA, el tipo general que esté vigente en cada Estado miembro donde se “consuman” estos servicios. En el caso de España, el 16%.
- El prestador del servicio puede aplicar el Régimen Especial de Tributación previsto en los artículos 163 bis a 163 Quater ley 37/1992.

*Ejemplo: Los servicios prestados por la empresa canadiense a particulares españoles y austriacos pueden, tributar conforme al RÉGIMEN ESPECIAL. En tal caso, la empresa canadiense, con independencia del Estado de la Unión Europea en el que se identifique, deberá repercutir el IVA al cliente español aplicando el tipo del 16%, entregándole factura. Asimismo, deberá repercutir el IVA al cliente austriaco, aplicando el tipo del 20% y cumpliendo las obligaciones que le imponga la legislación austriaca

Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica

A dicho régimen podrán acogerse aquellos empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que presten servicios electrónicos a particulares que estén establecidos en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual.

Por lo tanto, si dichos empresarios o profesionales prestan servicios por vía electrónica a particulares establecidos en la Unión Europea, deberán identificarse en un solo Estado miembro, en el que, deberán declarar todos los servicios prestados a particulares en todos y cada uno de los Estados miembros. Asimismo, deberá repercutir el IVA que esté vigente, no en el Estado miembro de identificación sino en el que esté vigente en los Estados miembros en los que estén domiciliados o establecidos los particulares que sean destinatarios de estos servicios.

Será causa de exclusión de este régimen especial cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en este régimen especial.
- b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones comprendidas en este régimen especial han concluido.
- c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a este régimen especial.
- d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de este régimen especial.

Si el empresario optase por identificarse en España, deberá de cumplir las siguientes obligaciones formales:

1. -Declarar, vía electrónica, el inicio, la modificación y el cese de las operaciones incluidas en este régimen especial.

La declaración de inicio deberá de incluir los siguientes datos; nombre, dirección de correos, dirección electrónica, los sitios de Internet a través de los que opere, en su caso, el número mediante el que esté identificado ante la Administración fiscal del territorio tercero en el que tenga su sede de actividad, y una declaración afirmando no estar identificado a efectos de IVA en la Comunidad. La Agencia Tributaria facilitará al empresario el formulario para darse de alta en dicho régimen, sin que sea necesario disponer de certificado de firma electrónica.

El Estado miembro de identificación le asignará un número individual de identificación y se lo remitirá vía electrónica. La notificación del número de identificación asignado se hará por vía electrónica.

2. -Presentar, vía electrónica, una declaración-liquidación trimestral del IVA, aun cuando en el correspondiente período trimestral no se hayan prestado servicios por vía electrónica. El plazo para presentar esta declaración-liquidación es de 20 días a partir del final del período a que se refiere la declaración, es decir, hasta el 20 de abril, 20 de julio, 20 de octubre y 20 de enero.

Esta declaración-liquidación deberá incluir el número de identificación, el valor total de los servicios prestados por vía electrónica durante el citado período, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro y el importe total, resultante de la suma de todas éstas, que deberá ser ingresado en España.

3. -Ingresar el IVA en el momento de presentar la declaración-liquidación. El ingreso se hará en euros en la cuenta bancaria que designe la Agencia Tributaria.

4. -Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial para que la Administración tributaria del Estado Miembro de consumo pueda comprobar si la declaración es correcta.

Este registro debe estar a disposición tanto del Estado miembro de identificación como de los Estados de consumo (aquellos en los que están establecidos los particulares que sean destinatarios de los servicios).

Este registro de operaciones deberá conservarse por el empresario o profesional no establecido durante un período de **diez años** desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

5. -Expedir y entregar factura por las operaciones, acogidas a este régimen especial, que tengan por destinatarios a particulares establecidos o domiciliados en España (Península y Baleares). Esta obligación debe ser cumplida incluso cuando el prestador del servicio, haya optado por identificarse en otro Estado miembro distinto de España.

En caso de que el empresario o profesional no establecido hubiera elegido cualquier otro Estado miembro distinto de España para presentar la declaración de inicio en este régimen especial, deberá de cumplir con las obligaciones formales citadas

anteriormente y, en particular, la obligación de mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Asimismo, el empresario o profesional deberá expedir y entregar factura o documento sustitutivo cuando el destinatario sea un particular sito en España.

El prestador tendrá derecho a pedir la devolución de las cuotas del IVA que haya soportado en España por la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a prestar servicios por vía electrónica. Para obtener esta devolución debe presentar el modelo 361. Este modelo se puede presentar telemáticamente.

Los requisitos para obtener esta devolución son:

- No necesita acreditar la reciprocidad de trato en su país a favor de empresarios o profesionales establecidos en España.

- No necesita nombrar representante ante nuestra Administración.

La deducibilidad del IVA soportado se rige por las normas de la Sexta Directiva, sin que los Estados miembros puedan establecer condiciones adicionales o nuevos supuestos de exclusión de la deducibilidad.

Si el prestador del servicio dispone de un establecimiento en España (Península y Baleares) sólo deberá de repercutir el IVA español sea cual sea el Estado miembro en el que esté domiciliado o establecido el particular destinatario de los servicios.

La fecha límite para transponer la Directiva al ordenamiento interno de cada Estado miembro es el 1 de julio de 2003. Asimismo, la vigencia del régimen especial previsto en la Directiva se limita a 3 años, es decir, hasta el 30 de junio de 2006.

Se prevé que, con anterioridad, el Consejo, sobre la base del informe que elabore la Comisión, ampliará el período de vigencia de la Directiva o bien adoptará medidas sobre la creación de un mecanismo electrónico adecuado destinado a calcular, declarar, recaudar y asignar ingresos fiscales procedentes de servicios prestados electrónicamente con imposición en el lugar de consumo.

Obligaciones de los sujetos pasivos

Los sujetos pasivos del impuesto tienen una serie de obligaciones como son, entre otras, la de presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen la sujeción del impuesto; expedir y entregar facturas o documentos equivalentes de sus operaciones (se permite a las pequeñas empresas la emisión de tiques en vez de facturas, siempre y cuando se traten de operaciones de menos de 3.000 euros); Presentar una declaración-resumen anual.

La obligación de expedir y entregar factura se podrá cumplir por el cliente del empresario o profesional o por un tercero, los cuales actuarán, en nombre y por cuenta del mismo

Cuando la citada obligación se cumpla por un cliente del empresario o profesional, deberá existir un acuerdo previo entre ambas partes, formalizado por escrito. Asimismo, deberá garantizarse la aceptación por dicho empresario o profesional de cada una de las facturas expedidas en su nombre y por su cuenta, por su cliente.

Estas facturas podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

La Administración tributaria, cuando lo considere necesario a los efectos de comprobación de la situación tributaria del empresario o profesional o sujeto pasivo, podrá exigir una traducción al castellano, o a cualquier otra lengua oficial, de las facturas correspondientes a entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas en el territorio de aplicación del impuesto, así como las recibidas por los empresarios o profesionales o sujetos pasivos establecidos en dicho territorio.

En los supuestos de adquisiciones intracomunitarias de transporte nuevos por sujetos pasivos acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, por sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto y por personas jurídicas que no actúen como empresarios, deberán acreditar el pago del impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

Los sujetos pasivos, a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas por la ley del IVA, deberán nombrar un representante cuando no estén establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.

La cooperación administrativa en materia de comercio electrónico

Simultáneamente a la aprobación de la Directiva 2002/38/CE, se aprobó el Reglamento 792/2002, que modifica temporalmente el régimen de cooperación administrativa en materia de IVA en lo que se refiere a comercio electrónico. Dicho Reglamento complementa el régimen previsto en la Directiva.

El régimen previsto es el siguiente.

- El régimen de intercambio de información empezará a aplicarse el 1 de julio de 2003.
- Una vez que el sujeto pasivo ha presentado la declaración de inicio al Estado miembro de identificación, éste remitirá la declaración a las autoridades competentes de los otros Estados miembros, así como el número de identificación asignado, como máximo el día 10 del mes siguiente, por vía electrónica.
- Una vez que el sujeto pasivo haya presentado su declaración trimestral y efectuado el correspondiente ingreso en la cuenta del Estado miembro de identificación, éste transferirá a cada Estado miembro de consumo la parte que corresponda al importe devengado en el Estado del consumo. La transferencia se realizará como máximo el día 10 del mes siguiente a la fecha del ingreso realizado por el sujeto pasivo.
- El Estado miembro de consumo comunicará al Estado miembro de identificación la variación en su tipo impositivo normal.

Ley 34/2002 de 11 de julio

El objeto de dicha ley es la regulación del régimen jurídico, entre otros, de los servicios de la sociedad de la información y de la contratación por vía electrónica, en lo referente a las obligaciones de los prestadores de servicios incluidos los que actúan como intermediarios en la transmisión de contenidos por la redes de telecomunicaciones, las comunicaciones comerciales por vía electrónica.

Si bien el contenido de dicha ley no tiene contenido fiscal, sino de regulación administrativa de Internet, sí contiene algunos aspectos con trascendencia fiscal ya que hace referencia al concepto de establecimiento permanente.

Delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, al mercado y a los consumidores

Como consecuencia de la existencia de nuevas realidades, como es la del comercio electrónico, se incorporan, en el Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995 del Código Penal, las figuras delictivas relacionadas con el acceso a los servicios interactivos prestados a distancia por vía electrónica.

En este caso, se hace una minuciosa regulación de las conductas que atentan directa y gravemente contra la prestación de estos servicios, siguiendo también las orientaciones contenidas en las Decisiones de la Unión Europea.

Estos delitos han sido también objeto de reforma, siendo el resultado, una mejora técnica de su tipificación y la posibilidad de persecución de estos delitos, de oficio.

En virtud de lo mencionado, el Art. 286 quedará redactado como sigue:

1. Será castigado con las penas de prisión de seis meses o dos años y multa de seis a veinticuatro meses el que, sin consentimiento del prestador de servicios y con fines comerciales, facilite el acceso inteligible a un servicio de radiodifusión

sonora o televisiva, a servicios interactivos prestados a distancia por vía electrónica, normalmente contra remuneración, o suministre el acceso condicional a los mismos, considerado como servicio independiente, mediante:

- La fabricación, importación, distribución, puesta a disposición por vía electrónica, venta, alquiler, o posesión de cualquier equipo o programa informático, no autorizado en otro Estado miembro de la Unión Europea, diseñado o adaptado para hacer posible dicho acceso.
 - La instalación, mantenimiento o sustitución de los equipos o programas informáticos mencionados en el párrafo 1º .
2. Con idéntica pena serán castigados quienes, con ánimo de lucro, alteren o dupliquen el número identificativo de equipos de telecomunicación, comercialicen equipos que hayan sufrido alteración fraudulenta y los que con idéntico ánimo, alterar o duplicar cualquier dispositivo lógico o electrónico necesario para el funcionamiento de equipos de telecomunicación en una red determinada sin consentimiento del titular de la red.
 3. A quien, sin ánimo de lucro, facilite a terceros el acceso descrito en el apartado 1, o por medio de una comunicación pública suministre información a una pluralidad de personas sobre el modo de conseguir el acceso no autorizado a un servicio de los expresados en ese mismo apartado 1, incitando a lograrlo, se le impondrá la pena de multa en él prevista.
 4. A quien, utilice los equipos o programas que permitan el acceso no autorizado a servicios de acceso condicional se le impondrá la pena prevista en el artículo 255 de este Código con independencia de la cuantía de la defraudación.

***ACTOS QUE VAN A ESTAR PENADOS:**

- “Caballo de Troya”: Consiste en introducir en un sistema conocido por el autor de la maniobra y desconocido por la víctima, un programa a través del cual el autor puede acceder a ese u otros programas del usuario.
- Reproducción no autorizada de programas informáticos de protección legales -sería el caso de la reproducción no autorizada de programas informáticos.

- Un claro ejemplo de delito informático es la venta de un CD-ROM llamado <<Odio Digital>> cuyo contenido es una recopilación de sitios de Internet que pregonan el odio, el racismo y la xenofobia.
- También cabe mencionar las redes dedicadas a la pornografía infantil y la venta de dicho material.

FACTURACIÓN

La emisión de la factura tiene un significado peculiar y especialmente trascendente en el Impuesto sobre el Valor Añadido ya que a través de la factura o documento equivalente va a efectuarse la repercusión del impuesto y sólo la posesión de una factura en regla va a permitir, en su caso, al destinatario de la operación practicar la deducción de las cuotas soportadas.

La factura, tradicionalmente, ha tenido su soporte en papel pero, con la introducción de nuevas tecnologías como es la del comercio electrónico, la Administración fiscal no puede mantenerse al margen de estos avances y así, en la actualidad ya es posible la presentación telemática de declaraciones tributarias e, incluso, la facturación electrónica.

En España, la facturación electrónica está expresamente autorizada y regulada.

Su regulación se recoge en el artículo 9 bis del Real Decreto 2402/1985 y se desarrolla en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 3134/2002 que es la que autoriza al Director General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para que dicte cuantas Resoluciones sean necesarias para la aplicación de esta Orden.

La última dictada es la Resolución 2/2003 de 14 de Febrero sobre determinados aspectos relacionados con la factura telemática.

Obligados a expedir y emitir Factura

Los empresarios y profesionales están obligados a expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen y a conservar copia o matriz de la misma,

incluso en los casos calificados como autoconsumo en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Este deber incumbe incluso a los empresarios o profesionales acogidos al régimen de estimación objetiva en el IRPF.

No obstante, podrán incluirse en una sola factura las operaciones realizadas para un mismo destinatario en el plazo máximo de un mes natural.

Las operaciones se entenderán realizadas en la fecha en que se haya producido el devengo del IVA para las mismas.

Objeto de la Factura

Serán objeto de facturación la totalidad de las entregas y prestaciones de servicios realizadas por los empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad, con excepción de algunas operaciones entre las que hay que destacar la utilización de autopistas de peaje, así como algunas operaciones exentas del IVA.

No obstante, los empresarios o profesionales estarán obligados a expedir una factura completa por las siguientes operaciones:

- Por exigencia del destinatario de la operación para poder practicar las correspondientes minoraciones o deducciones en la base y en la cuota de aquellos tributos de los que sea sujeto pasivo.
- Entregas de bienes exentas con destino a otro Estado miembro.
- Entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad por el transmisor o un tercero que actúe en nombre y por cuenta de éste o por el adquirente no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto o por un tercero que actúe en nombre y por cuenta de él, que estén exentas exceptuadas las entregas realizadas por las tiendas libres de impuestos.
- Entregas de bienes a personas jurídicas domiciliadas en otro Estado miembro que no actúen como empresarios o profesionales.
- Aquellas cuyos destinatarios sean las Administraciones Públicas.
- Las ejecuciones de obra de albañilería realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, cuando cumpla una serie de requisitos(ART 91.1.2.15º LIVA.

- Entregas de oro de inversión exentas en virtud de lo dispuesto en el ART 140 bis de la ley del IVA.

Contenido de la Factura (ANEXO A)

Toda factura y sus copias contendrán, al menos, los siguientes datos o requisitos:

1. Numeración y, en su caso, serie. La numeración será correlativa. Si existen diversos centros de facturación, podrán establecerse series diferentes.
2. Nombre y apellidos o denominación social, número de identificación fiscal atribuido por la Administración española, o en su caso, por la de otro Estado miembro de la comunidad y domicilio, tanto del expedidor como el destinatario. Cuando se trate de no residentes, deberá indicarse la localización del establecimiento permanente. Cuando el destinatario sea un particular, deberá constar su nombre y apellidos y su número de identificación fiscal. No será necesaria la consignación en la factura de los datos de identificación del destinatario si estamos ante operaciones cuya contraprestación no es superior a 15.000 pesetas.
3. Descripción de la operación y su contraprestación total. En la factura deberá aparecer los datos necesarios para la determinación de la base imponible, así como el tipo tributario y la cuota tributaria repercutida.

Cuando la cuota del IVA se repercuta dentro del precio, se indicará únicamente el tipo tributario aplicado o bien la expresión “IVA incluido”, si así esta autorizados la factura comprende entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas a tipos impositivos diferentes en este impuesto, deberá diferenciarse la parte de la base imponible sujeta a cada tipo y la cuota impositiva resultante.

4. Lugar y fecha de su emisión.

Cuando se dan determinadas circunstancias en la entrega de bienes, es necesario hacer constar, en la misma, esa situación “especial”:

- En las entregas de medios de transportes nuevos efectuados por empresarios, el sujeto pasivo deberá hacer constar en la factura, la fecha de su primera puesta en servicio y las distancias recorridas u horas de navegación realizadas hasta su entrega. (Adquisiciones intracomunitarias).
- En las entregas de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección sujetas al régimen especial de esta denominación, en la factura habrá que dejar constancia de esta circunstancia.
- Se deberá expedir y entregar factura por los pagos anteriores a la realización de la operación. En la factura se expresará dicha circunstancia.
- Los empresarios o profesionales que realicen entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias, deberán indicar expresamente en las facturas que se trata de una operación triangular y consignar en ellas el número de identificación a efectos del IVA con el que realizan dichas adquisiciones intracomunitarias y entregas subsiguientes, así como el NIF del destinatario de la entrega subsiguiente.

Hay que tener en cuenta que el incumplimiento de los requisitos formales en las Facturas no provocan la pérdida del derecho a deducir, sino simplemente impiden el ejercicio de tal derecho; siendo algunos de los errores subsanables. Cuando se proceda a la rectificación de las facturas, el sujeto pasivo puede ejercitar el derecho a la deducción en las declaraciones que presente en ese momento, siempre que no haya transcurrido el plazo de cuatro años.

Originales, duplicados y copias

Los empresarios sólo podrán expedir un original de cada factura o documento sustitutivo. No obstante, será admisible la expedición de ejemplares duplicados cuando:

- En una misma operación concurren varios destinatarios
- En los supuestos de pérdida del original por cualquier causa

En cada uno de los ejemplares duplicados deberá hacerse constar la expedición “Duplicado” y la razón de su expedición.

Momento de emisión

Las facturas o documentos sustitutivos han de emitirse en el mismo momento de realizarse la operación, no obstante, cuando el destinatario sea un profesional o empresario, la factura puede ser emitida dentro del plazo de 30 días a partir de ese momento. Ahora bien, el IVA devengado deberá ingresarse en el momento del devengo.

Conservación

Los empresarios y profesionales deberán conservar las copias de las facturas o documentos equivalentes, expedidos por ellos o por su cuenta, durante el período de prescripción del derecho de la Administración para determinar las deudas tributarias de las operaciones que recoja.

Cuando las facturas recibidas se refieran a adquisiciones por las cuales se haya soportado cuotas de IVA, cuya deducción está sometida a un período de regularización, deben de conservarse durante su correspondiente período de regularización y los cuatro años siguientes.

Documentos sustitutivos de las facturas

1. Los recibos acreditativos del reintegro de las compensaciones en el régimen especial de la agricultura , ganadería y pesca.
- 2.. Los documentos que contengan la liquidación del impuesto a emitir, cuando exista inversión del régimen especial del oro de inversión.
3. Los talonarios de vales y ticket en las operaciones siguientes y cuando su importe no exceda de 3.005,06 euros.

-Ventas al por menor, esto es, cuando el destinatario sea un particular que actúe como consumidor final.

-Ventas o servicios de ambulancia.

-Transportes de personas y sus equipajes.

El tique, a diferencia de la factura tradicional, no exige identificación del destinatario, ni la fecha de devengo y, además, el IVA podrá estar incluido en el precio, sin necesidad de desglosarlo. Con la admisión del tique como documento sustitutivo va a suponer la simplificación de trámites de facturación de tres millones de empresarios, incluidos un millón de pequeños agricultores.

El resto de documentos deberán contener, número y, en su caso, serie (la numeración será correlativa, número de identificación fiscal del expedidor, tipo impositivo o expresión IVA, incluyendo la contraprestación total.

Rectificación de las facturas

Los empresarios o profesionales deberán rectificar las facturas o documentos sustitutivos o equivalentes cuando se dé alguno de estos supuestos:

1. Incorrecta fijación de las cuotas repercutidas.
2. Cuando se hayan producido circunstancias, que conforme a la ley IVA (Art.80), den lugar a la modificación de la base imponible del impuesto:

-El importe de los envases y embalajes susceptibles de reutilización que hayan sido objeto de devolución.

-Los descuentos y bonificaciones otorgados con posterioridad al momento en que la operación se haya realizado, siempre que esté debidamente justificado.

3. Cuando, en virtud de resolución firme, judicial, o administrativa o con arreglo a los usos del comercio, las operaciones queden sin efecto, total o parcialmente, o se altere el precio después del momento en que la operación se haya efectuado.

La rectificación puede hacerse siempre que no haya transcurrido cuatro años a

partir del momento en que se devengó el IVA correspondiente o desde la fecha en que se hayan producido las circunstancias que motiven la modificación de la base imponible.

El momento es inmediatamente después de advertirse la circunstancia que lo motiva. El modo es mediante la emisión de una factura o documento con los datos identificativos de las iniciales y la rectificación realizada; debe establecerse un número especial de numeración.

Obligaciones de llevanza de libros de registro

Los sujetos pasivos del impuesto están obligados a llevar los libros registros establecidos:

1. Libro Registro de facturas emitidas.

- Se registrarán las facturas emitidas por operaciones realizadas, así como las exentas y las de autoconsumo.
- Debe constar por cada factura la fecha, destinatario, base imponible, tipo impositivo y cuota repercutida.
- Se podrán registrar asientos resúmenes.
- Se podrá anotar una misma factura en varios asientos correlativos cuando tributen a distintos tipos impositivos.
- También deberán registrarse las autofacturas (documento que contiene la liquidación del impuesto junto con el justificante contable de cada operación).

2. Libro Registro de facturas recibidas.

- Se registrarán las facturas recibidas y documentos de aduanas, así como las auto facturas por operaciones realizadas, incluidas las exentas y las de autoconsumo.
- Se podrán registrar asientos resumen de las recibidas en la misma fecha, siempre que las facturas sean de importe inferior a 450,76 euros, y en conjunto inferior a 20253,80 euros, en los que se hará constar los

números de las facturas recibidas asignados, la suma global de la base imponible y la cuota impositiva global.

-Se podrá anotar una misma factura en varios asientos correlativos, cuando tributen a distintos tipos impositivos.

3. Libro Registro de determinadas operaciones intracomunitarias.

-Se registrarán las transferencias hacía nuestro país y hacia el exterior.

-No se registrarán las entregas intracomunitarias, que se hará en el Libro Registro de Facturas emitidas, ni las adquisiciones intracomunitarias, que se hará en el Libro de Facturas Recibidas.

4. Libro Registro de bienes de inversión.

-Deberán llevarlo los sujetos pasivos con regularización de las deducciones por bienes de inversión.

-Se registrarán individualmente los bienes calificados como de inversión.

-Se anotará por cada bien la fecha de comienzo de su utilización, prorrata anual definitiva y la regularización anual, si procede, de las deducciones.

FACTURACIÓN TELEMÁTICA

El nuevo sistema de facturación electrónica se desarrolla como consecuencia de la necesidad de impulsar las nuevas tecnologías de la información y su uso en las relaciones comerciales.

Según Miguel Ángel Sánchez (Director General de Tributos), la utilización de medios electrónicos facilitará el almacenamiento de la documentación que exige Hacienda.

En líneas generales, algunas de las novedades que hay que destacar en materia de facturación electrónica son que el fisco aceptará también que la gestión de las facturas sea desarrollada por terceros (por ejemplo, empresas especializadas), e incluso que sean emitidas por el destinatario de la operación. En este caso, ambas partes, el empresario que presta el servicio y el receptor que emite la factura, deberán firmar un acuerdo previo.

Respecto a la obligación de almacenamiento de documentación, Hacienda acepta que las facturas estén depositadas en el extranjero.

La facturación contemplada en la ORDEN HAC/3134/2002 se basa en la aplicación de mecanismos que permiten garantizar los principios básicos exigibles a la facturación:

- AUTENTICIDAD DEL ORIGEN DE LAS FACTURAS ELECTRÓNICAS.
- INTEGRIDAD DE SU CONTENIDO

Objeto de la factura electrónica

Los mecanismos que permiten garantizar estos principios son la utilización de:

1. SISTEMAS DE FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA; que esté basada en la utilización de un certificado electrónico y generada por un dispositivo de producción y verificación de firma.

Hay varios tipos de firma electrónica. Las primeras que se utilizaron fueron de las llamadas de clave simétrica , lo cual significa que , habiendo dos partes interesadas en el contenido de una comunicación o transacción electrónica, la clave a usar para descifrar el mensaje , será sólo una , que ambas partes poseerán. Pues bien, la firma electrónica se basa en la llamada infraestructura de clave pública o de sistema asimétrico de claves , consistente en que hay dos claves , distintas , una pública y otra privada , pudiendo darse a conocer a los demás la primera, y debiéndose guardar por el interesado la segunda.

La firma electrónica avanzada permite la identificación del signatario , (que es el que intenta hacer valer su firma a través del certificado) y ha sido creada por medios que éste mantiene bajo su exclusivo control.

Sabemos que estamos ante este tipo de firma cuando, al utilizar un navegador , nos aparezca un símbolo en su parte inferior , con forma de candado ,pero cerrado ,o bien - e incluso simultáneamente a ello- en donde ponemos la dirección , si observamos que a “http” se le añade la letra “S” –abreviatura de “secure”-estaremos ante una página que usa firma electrónica avanzada.

·Ejemplo : <https://www.opinionvirtual.com>

De cualquier forma , lo últimamente expuesto – candado o letra “s”- no es precisamente riguroso , pero normalmente coincide. No está demás que hagamos clic sobre el candado mencionado para comprobar que aparecen las notas o características que a continuación mencionaré.

Los certificados digitales son documentos emitidos por las llamadas Entidades prestadoras de servicios de certificación. Las más conocidas son www.feste.com , www.ace.es , entre otras.

Estos certificados sirven para garantizar la identidad de las partes , la privacidad de la misma ; la comprobación de la posible alteración no autorizada del mensaje ; y el no repudio.

El no repudio consiste en que tanto el emisor , como el receptor , no pueden negar haber efectuado el mensaje; también permite evitar la copia o duplicación de los certificados , así como su uso fuera del tiempo para el que hayan sido emitidos.

Serán admisibles los certificados que cumplan unos requisitos en cuanto a su formato (ISO/IEC 9594-8 de 1997) y siempre y cuando, dicho formato sea emitido por las autoridades de certificación que, al amparo de la normativa tributaria, sean admitidos en las relaciones tributarias por medios electrónicos, informáticos y telemáticos con la AEAT.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria publicará en su página web. www.aeat.es , las autoridades de certificación que cumplan las características anteriores.

Los dispositivos hardware o software de producción y de verificación de firma se basarán en la aplicación de algoritmos aplicables a toda la comunidad internacional.

La AEAT se reserva la posibilidad de excluir aquellos algoritmos que no ofrezcan las debidas garantías de seguridad respecto de la función para la que están concebidos: Garantizar la integridad de los ficheros y establecer el enlace preciso de éstos con el titular del certificado con el que se han emitido o producido tales ficheros conteniendo facturas electrónicas, de forma tal que no puedan ser repudiados por sus autores.

La exclusión de algoritmos tendrá efectos a partir de su publicación en la página web de la AEAT.

Este sistema de intercambio de datos no requiere las autorizaciones del sistema de facturación electrónica y de uso porque se entiende automática su concesión.

2. OTROS SISTEMAS DE INTERCAMBIO ELECTRÓNICO DE DATOS

(EDI); incluso los basados en dispositivos de firma electrónica avanzada distintos de los mencionados con anterioridad.

El EDI permite el intercambio de información en formato estandarizado (mediante códigos y lenguajes) entre ordenadores de dos centros de trabajo , con una mínima intervención manual.

- El interesado deberá solicitarlo al Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, indicando los elementos que permitan comprobar que el sistema de transmisión a distancia propuesto cumple las condiciones exigidas (autenticidad de origen e integridad de contenido de las facturas.
- Una vez analizada la garantía de autenticidad de origen e integridad por el Director del Departamento, resolverá sobre el asunto en un plazo de

seis meses desde su recepción. Dicho plazo quedará interrumpido cuando medien circunstancias imputables al interesado.

En caso de modificación y no de solicitud del sistema autorizado, se entenderá aceptada la modificación si en el plazo de seis meses, no se deniega.

- Durante la tramitación de la solicitud inicial o de la modificación del sistema, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria podrá realizar controles en el establecimiento del emisor, del receptor o del prestador del servicio de teletransmisión
- Una vez autorizado el sistema, los interesados presentarán a la Administración Tributaria una solicitud de autorización de uso con una anticipación mínima de 30 días a su puesta en servicio.

Conservación de las facturas electrónicas

Las facturas deben conservarse con su contenido original y en el orden cronológico de su emisión por el empresario o profesional emisor y de su recepción por el empresario o profesional receptor, en los plazos y condiciones fijadas anteriormente.

Podrán conservarse en soporte de papel siempre que la factura incluya, además de los datos de la propia factura, dos códigos PDF-417 como marcas gráficas de autenticación, en el primero de los cuales se incluirá íntegramente el contenido de los datos, tal y como fueron firmados en la emisión de la factura, y en el segundo la firma electrónica del fichero anterior en formato PKCS7 (extensión PKC).

Se entenderá cumplida la obligación de conservación de facturas por la mera anotación de las facturas transmitidas en los Libros Registros de IVA, en el supuesto de utilización de sistemas de firma electrónica avanzada.

Las facturas electrónicas deberán ser gestionadas y conservadas por los medios electrónicos que garanticen un acceso completo a los datos, así como su puesta a disposición ante cualquier solicitud de la Administración Tributaria y sin demora injustificada.

Se entenderá acceso completo, aquel que permita su visualización, búsqueda selectiva, copia o descarga en línea e impresión.

Requisitos de los sistemas de intercambio telemático de facturas(ANEXO B)

1. Por cada factura intercambiada se adjuntará la firma electrónica de la misma, generada con los datos de firma del emisor, y todos los datos que permitan al receptor verificar la integridad y la autenticidad del firmante.
2. El receptor deberá disponer de software que permita verificar la firma de la factura y la identidad del emisor, así como que el certificado utilizado para la generación de la firma electrónica no haya perdido eficacia por revocación, caducidad o cualquier causa establecida en el ordenamiento jurídico.
3. Los datos recibidos deberán ser almacenados tal y como fueron transmitidos para posibilitar posteriores verificaciones de firma y contenido de las facturas. En su caso, deberá disponerse de las claves de cifrado para garantizar su legibilidad.

Controversias e infracciones

Si el empresario se negase a la realización de controles hechos por la Administración Tributaria, la autorización quedará caducada de forma automática.

El incumplimiento de las condiciones establecidas para el funcionamiento de los sistemas telemáticos, determinará la suspensión de la autorización, concediéndose al interesado un plazo de tres meses para que se regularice la situación, produciéndose, en otro caso, la caducidad de la autorización del sistema de facturación telemática.

Las facturas hechas para alterar lo pactado o que no reproduzcan lo establecido en una escritura pública que haya surtido efectos frente a la Hacienda Pública para la misma operación, no servirán para justificar gastos o deducciones de mayor cuantía.

Constituye infracción simple, entre otros deberes, el incumplimiento de los deberes tributarios exigidos en materia de facturación. Las infracciones tributarias se sancionarán, según los casos, mediante multa pecuniaria, fija o proporcional (ART 80 LGT)

ANEXO A MODELO DE FACTURA

Antolín Ruidrobo
c/ Distoda, s/n
Barcelona - 08080
(España)
traducciones@ruidrobo.net
NIF: 38101010-X

25 de enero de 2003

FACTURA n.º	2034
-------------	-------------

LINGUATRANS, S. L. c/ M.ª de las Mercedes, 12, entlo. 5º 08022 - Madrid España CIF: A-010101

Descripción	Cantidad	Precio unitario	Parcial
Traducción inglés>español de:			
archivo1.doc	2320 pal.	0,07 EUR	162,40 EUR
archivo2.doc	1943 pal.	0,07 EUR	136,01 EUR
Base liquid.			298,41 EUR
- 15% IRPF			44,76 EUR
+16% IVA			47,75 EUR
TOTAL			301,40 EUR

Datos bancarios para transferencia <i>Banco Exterior</i> c/ Donativos, 35 Barcelona - 08080 España Titular: Antolín Ruidrobo Arnestoy N.º cuenta: xxxx-xxxx-xx-xxxxxxx

ANEXO B MODELO DE FACTURA ELECTRÓNICA



UNIVERSIDAD DE CHILE
CORPORACION EDUCACIONAL
AVDA LIBERTADOR BERNARDO O'HIGGINS 1058
SANTIAGO

R.U.T.: 60.910.000-1
FACTURA ELECTRONICA
N° 810687



Santiago, 24 de Septiembre de 2002

SEÑOR(ES): José Urzúa Reinosco

R.U.T.: 13968801-0

DIRECCION: Aguilinas 1307, Cuarto Piso

COMUNA: Santiago

CIUDAD: Santiago

TELEFONO: 940771

GIRO: Asociacion Computacionales

CONDICION VENTA: Efectivo

CENTRO DE COSTO: 1366

ITEM: 6.1.01.03.01 (2150)

VENCIMIENTO: 24 de Octubre de 2002

Cantidad	Detalle	P. Unitario	Total
		16949	16949
Sirvase cancelar con cheque nominativo a: Universidad de Chile		Suma	16949
Universidad de Chile		IVA	3051
Puede verificar este documento en http://www.unic.cl		Total	20000

ARMONIZACIÓN DE LA LEGISLACIÓN ESPAÑOLA EN MATERIA DE IVA

Todo proceso de integración económica supone la necesidad de armonizar normativas tributarias. Las Directivas, en materia de fiscalidad, son básicamente de armonización; y es claro que, el IVA se configura como el tributo estrella de la armonización fiscal.

Desde 1993 , año en que se introdujo el vigente régimen transitorio del IVA , se han producido en la Comunidad cambios sustanciales como la eliminación de fronteras intracomunitarias. Este régimen se plasmó en la Directiva de 1977 (La Sexta Directiva 77/388/CEE , del Consejo , de 17 de Mayo de 1977, sobre armonización de bases imponibles y modalidades de percepción y aproximación de tipos).

Pero, ¿Podemos decir que España ha cumplido la Directiva comunitaria sobre la armonización de la legislación española en materia de IVA ?

Es evidente que no siempre se ha cumplido, tal y como corroboran las siguientes sentencias :

-Sentencia del Tribunal de Justicia de 2001 que declara que España ha incumplido la normativa comunitaria al aplicar a los peajes de autopistas un tipo reducido del IVA (7%) , en lugar del tipo normal(16%).Según el Tribunal de Justicia , la puesta a disposición de una estructura viaria a cambio del pago de un peaje no puede asimilarse a una actividad de transporte de viajeros y de sus equipajes en el sentido que establece la Directiva .

-Sentencia del TJCE de Mayo de 1998 que establece que el Reino de España ha infringido lo dispuesto en la Sexta Directiva al disponer que la exención del IVA de que disfrutaban las prestaciones directamente relacionadas con la práctica del deporte o de la educación física , sólo se aplicará a las entidades privadas cuyas cuotas de entrada o periódicas no sobrepasen una determinada cuantía.

Mientras que del Art13 de la Sexta Directiva se deduce que dicha exención se aplica a las prestaciones de servicios directamente relacionados con la práctica del deporte o de la educación física facilitados por organismos sin fin lucrativo.

-Interpelación urgente a la Comisión Europea por considerar que los beneficios fiscales provenientes de la exención del IVA, del los que goza únicamente la Iglesia Católica en España en virtud del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Reino de España y la Santa Sede en 1979 , no se encuentran incluidos en la Directiva 91/680/CE. Así, la Iglesia Católica es la única confesión religiosa que financia el Reino de España y esto supone una discriminación para otras confesiones religiosas que no pueden beneficiarse de este privilegio fiscal del que dispone la Iglesia Católica.

Está claro que las Directivas en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros, relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios , marcan el camino que deben seguir dichos Estados, para proceder a dicha armonización. Y que en unas ocasiones será perfectamente cumplida, y en otras no.

Pero lo que nos tenemos que preguntar es si, en el caso de que el Estado no cumpla los preceptos comunitarios; esto se debe a que las Directivas confieren numerosas facultades y opciones a los Estados Miembros, que pueden desarrollar por sí mismos un amplio campo de interpretación ; donde todo tiene cabida. O bien, nos puede llevar a un incumplimiento legal, por una mala interpretación de los preceptos comunitarios .

Después de esta reflexión y, entrando en materia, ¿ Podemos pensar que la normativa española está incumpliendo la Directiva en los siguientes supuestos?.

-La ley del IVA , en su ART 20.1.22º, nos habla de la exención de las operaciones que tengan por objeto las segundas y ulteriores entregas de edificaciones...;pero en ningún caso nos habla de una serie de plazos que marca la Sexta Directiva ART 4.3) para determinar, cuándo vamos a estar ante una primera entrega (que será cuando, entre la fecha de terminación del inmueble y la primera entrega, no rebase el plazo de 5 años) o, cuándo podemos hablar de segunda entrega (cuando entre la fecha de primera ocupación y entrega ulterior no rebase los dos años).

-En ocasiones, la Directiva ofrece un amplio abanico de opciones a los Estados, y esto puede acabar en una falta de regulación; o bien, en una falta de concreción o puntualización; que puede dar lugar a una mala

interpretación del precepto, y que puede tener como consecuencia final un incumplimiento de la normativa comunitaria .

Algunos supuestos de falta de concreción, los podemos encontrar en los siguientes preceptos de la ley del IVA:

- Al hablar de entrega de bienes, considerando como tales, las transmisiones de bienes en virtud de la expropiación forzosa, habrá que puntualizar que también hay que incluir la indemnización correspondiente. (ART 5.4.A Sexta Directiva).
- Cuando nos referimos a la entrega de bienes y, más concretamente, a las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento-venta que se asimilan a los de arrendamiento con opción de compra...; cuando se pacte la propiedad, la Directiva exige que el pacto se lleve a cabo en el momento del pago del último vencimiento como máximo.
- En las importaciones de bienes la base imponible resultará de adicionar al Valor en aduana los gastos accesorios (ART 83.1.b LIVA). Aquí es necesario puntualizar que se incluirán también, los gastos accesorios mencionados en dicho artículo, cuando no sólo se deriven del transporte que se produzca hasta el primer lugar de destino de los bienes en el interior de la Comunidad, sino también cuando se deriven a otro lugar de destino situado dentro de la Comunidad, siempre que éste último lugar se conozca en el momento que se produzca el devengo del impuesto (ART 11.B.3 de la Sexta Directiva).
- En el tema de las exenciones en las exportaciones de bienes, nos dice el ART 21.2º.A.a LIVA, que estarán exentas las entregas de bienes a viajeros con cumplimiento de una serie de requisitos, entre los cuales está que el reembolso del impuesto soportado en las adquisiciones, se aplicará respecto de las entregas de bienes documentadas en una factura cuyo importe total, impuestos incluidos, sea superior a 90,15 euros.

Pues bien , la Directiva establece que la exención se aplicará cuando el valor global de la entrega sea superior al contravalor en moneda nacional de 175 ECUS, teniendo la posibilidad los Estados miembros de eximir del impuesto a las entregas cuyo valor global sea inferior a este importe.

En este supuesto, lo que nos tenemos que preguntar es si España ha cumplido al establecer una cantidad inferior, pero sin posibilidad de una segunda reducción, o bien ha buscado una solución intermedia (ya que la Directiva en ningún momento establece límites máximos, ni mínimos) para no incurrir en un incumplimiento de la normativa comunitaria.

- El lugar de realización de las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino a España, se entenderá realiza en dicho territorio cuando reúna unos requisitos (ART 68.3.4º LIVA). Uno de ellos es que el importe total haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 35.000 euros.

Si nos vamos a la Directiva, ésta nos establece un límite máximo que es el que no sobrepase, en ningún caso los 100.000 ECUS.

-También se puede encontrar en nuestra legislación, una falta de regulación de determinados supuestos que sí vienen contemplados en la Directiva:

- En nuestra ley del IVA no se hace mención de la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre, como una operación considerada como prestación de un servicio (ART 6.1 Sexta Directiva).
- Tampoco incluye en la aplicación del tipo reducido (7%) los productos contraceptivos(Anexo H, de la Sexta Directiva).
- En materia de exenciones , habría que incluir las siguientes :

·Las actividades de los organismos públicos de radiotelevisión que no tengan carácter comercial (ART 1.1.q de la Directiva).

·No estarán exentos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar.

·No estarán exentos los alquileres de caja de seguridad.

·Estarán exentas, en materia de exportación , las entregas que se realicen en los Estados miembros que formen parte del Tratado del Atlántico Norte para uso de esas fuerzas o del elemento civil que las acompaña , o al aprovisionamiento de sus comedores de oficiales o cantinas , siempre que tales fuerzas estén afectadas al esfuerzo común de defensa.

Para finalizar, es preciso recalcar que, a propuesta de la Comisión y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y social, el Consejo decidirá, por unanimidad, el nivel de tipo impositivo normal aplicable después del 31 de Diciembre de 2005 .

Esto viene a decir, que nuestro tipo impositivo normal (16%) tiene una vigencia temporal limitada en el tiempo.