

**Universidad Miguel Hernández
Campus de Elche**

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Máster Universitario en Asesoría Fiscal

TRABAJO FIN DE MÁSTER

2019/2020



**La tributación del comercio electrónico
desde un prisma nacional e internacional.**

Alumna: Chunwei Cao

Tutor: Juan José Bayona Giménez

Tutora UMH: Dña. Eva Aliaga Agulló



RESUMEN

En el presente trabajo, se va a definir el concepto del comercio electrónico, distinguir los distintos tipos de este, analizar la tributación del IVA la prestación de servicios online y de ventas de bienes a distancia, estudiar sus problemáticas fiscales, sintetizar las reglas actuales de la localización de los servicios electrónicos, tratar sobre las propuestas legislativas de los organismos de la Unión Europea y nuevas directivas que van a suponer la aplicación a todos los comercios.



Palabras clave: tributación indirecta, comercio electrónico o e-commerce, prestación de servicios online, ventas de bienes a distancia, localización de los servicios electrónicos, MOSS, interfaces electrónicas...

ABREVIATURAS

B2B	Business To Business, Negocio a negocio
B2C	Business To Customer, Negocio a consumidor
CE	Comisión Europea
DIVA	Digitalización del Impuesto sobre el Valor Añadido
EM	Estados Miembros
EP	Establecimiento Permanente
IOSS	Import One Stop Shop, Ventanilla Única de Importación
IP	Internet Protocolo
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
MOSS	Sistema de Mini Ventanilla Única
NIF	Número de Identificación Fiscal
OCDE	Organismo para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PYME	Pequeñas Y Medianas Empresas
SIM	Sistema Integral de Mensajería
TAI	Territorio de Aplicación de Impuesto
UE	Unión Europea

ÍNDICE

<i>CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN</i>	7
1.1.- INTRODUCCIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	7
1.2.- OBJETIVOS	8
1.3.- EL CONCEPTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	9
<i>CAPÍTULO 2. TRIBUTACIÓN EN IVA</i>	11
2.1.- PRESTACIONES DE SERVICIOS ONLINE	11
2.1.1.- El concepto de prestaciones de servicios online	11
2.1.2.- Lugar de realización de las prestaciones de servicios	13
2.1.3.- Regímenes especiales del IVA aplicables a los servicios prestados por vía electrónica.....	18
2.1.4.- El sistema de miniventanilla única (MOSS)	19
2.1.5.- La correcta determinación del lugar del domicilio del destinatario	26
2.2.- VENTAS DE BIENES A DISTANCIA	29
2.2.1.- Ventas realizadas por empresarios españoles a clientes domiciliados en otros Estados miembros.....	31
2.2.2.- Ventas realizadas por empresarios establecidos en otros Estados miembros, para clientes domiciliados en el TAI	31
<i>CAPÍTULO 3. NUEVAS DIRECTIVAS QUE VAN A SUPONER APLICAR A TODOS LOS COMERCIOS A PARTIR DE 2021</i>	34
3.1.- SISTEMA DE VENTANILLA ÚNICA O MOSS	34
3.2.- RÉGIMEN ESPECIAL PARA VENTAS A DISTANCIA DE BIENES IMPORTADOS DE TERCEROS PAÍSES	37
3.3.- LA RESPONSABILIDAD DE LAS INTERFACES ELECTRÓNICAS....	40

<i>CAPÍTULO 4. LA CONCLUSIÓN</i>	44
<i>CAPÍTULO 5. BIBLIOGRAFÍA</i>	48

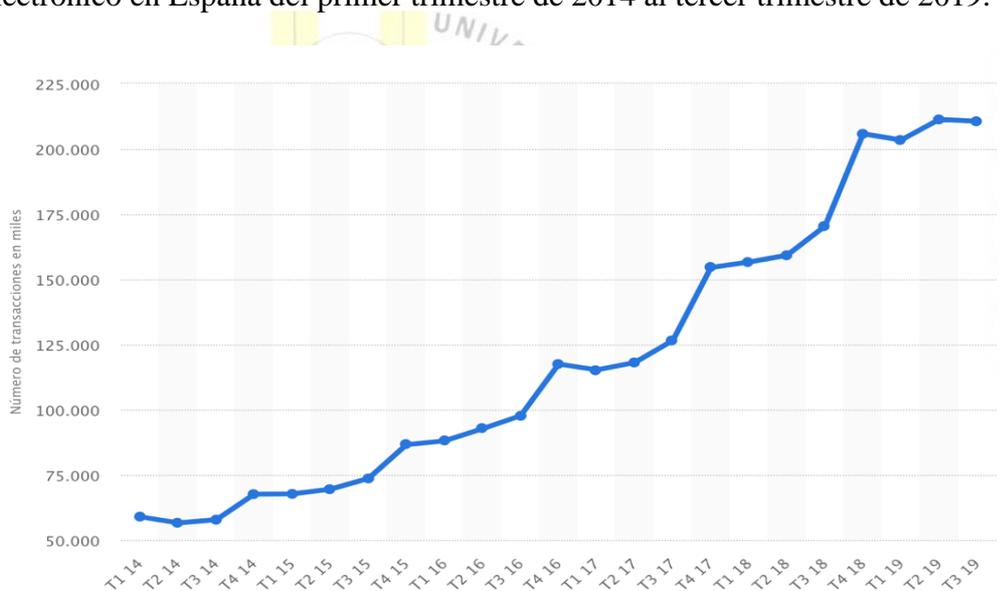


CAPÍTULO 1. INTRODUCCIÓN

1.1.- INTRODUCCIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

En las últimas décadas el comercio electrónico se ha convertido en una habitualidad para nuestra población. Gracias a las nuevas tecnologías de la información que existen hoy en día, el comercio electrónico ha experimentado un aumento exponencial continuo (Observatorio eCommerce & Ernst & Young, 2017) en cuanto a sus transacciones comerciales y ha permitido a las empresas expandir sus negocios en un mercado abierto e internacional.

Gráfico 1. Evolución trimestral del número total de transacciones del comercio electrónico en España del primer trimestre de 2014 al tercer trimestre de 2019.



Fuente: Statista 2020¹

Por la rapidez de crecimiento del e-commerce y por su evolución continua, la fiscalidad indirecta en la Comunidad Europea, que se refiere específicamente al Impuesto

¹Gráfico 1: <https://es.statista.com/estadisticas/1120048/transacciones-trimestrales-del-comercio-electronico-en-espana/>

sobre el Valor Añadido, se ve afectada y obligada a una adaptación continua de la normativa tributaria. Sandino Egea (2014) afirma:

“Al mismo tiempo que asistimos a la aparición de estos nuevos hábitos de consumo, la regulación del impuesto también necesita adaptarse a las nuevas tendencias comerciales para evitar situaciones de doble imposición o incluso de ausencia de tributación (Sandino Egea, 2014).”

Actualmente la normativa armonizada del impuesto carece de una regularización unívoca y uniforme sobre todas las operaciones con los consumidores finales. Esto se debe a la existencia de la pluralidad de reglas de aplicación para un fenómeno concreto.

Por todo ello, en el presente trabajo vamos a estudiar la tributación indirecta actual, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con el comercio electrónico que ha planteado muchos aspectos problemáticos desde el punto de vista fiscal. Dado que el carácter intangible de los bienes y servicios del comercio electrónico directo u online dificulta la adaptación al marco legal vigente en materia de tributación, vamos a determinar los problemas que se han planteado y analizar las modificaciones introducidas por la Directiva (UE) 2017/2455 que entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2021.

1.2.- OBJETIVOS

Se analiza la tributación actual, a efectos del IVA, de las principales operaciones de los servicios online y entregas de bien a distancia del comercio electrónico, centrándonos en las operaciones B2C que es cuando el destinatario es un cliente particular. También se estudian los problemas que se plantean en la normativa tributaria, desde una perspectiva nacional e internacional, mediante la normativa vigente y las propuestas de OCDE y de la Unión Europea. Por otra parte, se explican las modificaciones introducidas

por la Directiva (UE) 2017/2455 que modifica la Directiva 2006/112/CE del IVA. Esta nueva directiva entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2021 y su objetivo es modernizar y facilitar la tributación del IVA en el ámbito del comercio electrónico, así mejorando la competitividad económica en el marco de la UE.

1.3.- EL CONCEPTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Alonso Conde (2004) refiere que según la red Española de centros de negocio local (REDCNL, 2000) el comercio electrónico se puede definir como cualquier forma de transacción comercial en la que un proveedor entrega bienes o presta servicios a sus clientes utilizando internet como el canal de comunicación entre ambos.

Según el tipo de entrega de los bienes y servicios, el comercio electrónico se clasifica en directo e indirecto (Sugey Issa , Agosto de 2013). El comercio electrónico indirecto u offline commerce se refiere a la compra electrónica de **bienes tangibles** o contratación electrónica de prestaciones de servicios. Los bienes luego serán enviados al domicilio del cliente y en el caso de las prestaciones de servicios, la forma de contratación de un servicio no cambiaría la naturaleza de éste y se aplicarán las reglas de localización reguladas en el artículo 69 y el artículo 70 de LIVA.

Mientras que el comercio electrónico directo u online commerce es cuando se realiza la contratación de **bienes intangibles** sin desplazamiento físico del objeto de venta o servicio. Por lo tanto, su envío y recepción serán efectuadas íntegramente mediante medios electrónicos. Sin embargo, la intangibilidad de los bienes y servicios del comercio electrónico directo dificulta la adaptación al marco legal vigente en materia de tributación.

En los últimos años, la Comisión Europea está impulsando múltiples iniciativas para reformar el Impuesto sobre el Valor Añadido, tanto en las operaciones con los particulares y personas que no son sujetos pasivos del impuesto (B2C, business to consumers), como en las transacciones entre empresarios y profesionales (B2B, business to business).

En el caso de las operaciones con los particulares conocidas como B2C, la Comisión Europea publicó actualizaciones de su regularización, así como la reforma en la tributación de las ventas a consumidores finales dentro de la Unión Europea que está recogida en la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes. Y también se actualizó una nueva regulación de la localización de las operaciones con consumidores finales, que está recogida en el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo² por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA.

² Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n°282/2011

CAPÍTULO 2. TRIBUTACIÓN EN IVA

Según los agentes que intervienen en las transacciones comerciales a través de internet, se realizan distintas modalidades de comercio electrónico. Entre las que destacamos el comercio electrónico entre empresas o *business to business* y el comercio electrónico entre empresa y consumidor o *business to consumers*.

En este trabajo, nos centramos en las novedades que han experimentado las ventas de bienes a distancia y las prestaciones de servicios online realizados por sujetos pasivos establecidos en un Estado Miembro a consumidores (B2C) localizados en otros países de la Unión (Régimen de la Unión) y los localizados en terceros países (Régimen Exterior de la Unión).

Antes de tratar de las distintas modificaciones fiscales, primero vamos a estudiar la evolución de las normativas fiscales de las ventas de bienes a distancia y las prestaciones de servicios online.

2.1.- PRESTACIONES DE SERVICIOS ONLINE

2.1.1.- El concepto de prestaciones de servicios online

En el anexo II de la Directiva 2006/112/CE se encuentran enumeradas las diferentes prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, y se introdujo el concepto de servicios prestados electrónicamente en el artículo 69 Tres 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor añadido. En dicho artículo se mencionan algunas de los servicios de este tipo:

- a) *“El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
- b) *El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
- c) *El suministro de programas y su actualización.*

- d) *El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*
- e) *El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*
- f) *El suministro de enseñanza a distancia.”*

Cabe mencionar que por el simple hecho de que las dos partes se comuniquen por vía electrónica no será suficiente para considerarse como servicio prestado por vía electrónica.

A efectos de la fiscalidad, las operaciones de prestaciones servicios de bienes intangibles se diferencian entre servicios prestados electrónicamente, servicios de telecomunicación y servicios de radiodifusión y televisión.

Los servicios prestados por vía electrónica se encuentran regulados en el artículo 69 Tres 4º de la LIVA. Se definen como *“aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos. (...) A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”* Para este tipo de transacciones, el intangible transmitido o el servicio prestado es distinto del propio medio electrónico. Sin embargo, en el caso de servicios de telecomunicación, el contenido prestado es el mismo servicio del medio de comunicación. Y este último tipo mencionado está recogido en el artículo 69 Tres 3º LIVA, y es definido como *“aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos,*

imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas.” Cuando en el servicio se tenga un control efectivo de seleccionar programas y de su organización estamos refiriendo a servicios de radiodifusión y televisión que están regulados en el artículo 69 Tres 5° LIVA y definidos como *“aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.”*

2.1.2.- Lugar de realización de las prestaciones de servicios

En el mismo artículo 69 de la LIVA, se encuentran establecidas las reglas generales de regulación del lugar de realización de las prestaciones de servicios. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

Cuando el destinatario sea un empresario o profesional, sujeto pasivo del impuesto, la tributación en el IVA de las operaciones de B2B se regirá por la normativa general del impuesto, el servicio se entiende prestado donde el destinatario tiene su sede de su actividad económica o su establecimiento permanente, y es indiferente el lugar desde el que los preste.

Hasta el 31 de diciembre de 2014, la tributación de las transacciones de B2C, es en origen, en la sede del prestador o EP desde el que se preste el servicio. Cuando el prestador particular se encontraba establecido dentro de la UE, las prestaciones de

servicios electrónicos se gravaban en el país del prestador, y si se encontraba fuera de la UE, estas se gravaban en el país del destinatario (Matesanz, La fiscalidad indirecta del comercio electrónico, 2019).

Y esto causaba una situación contraria a la propia naturaleza del IVA, siendo un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo³ y por tanto, grava la transacción en su lugar de consumo. También provocaba una situación injusta, ya que, dado la existencia de diferentes tipos aplicables de IVA en cada Estado miembro, si los proveedores de los servicios electrónicos se trasladasen en Estados Miembros con tipos impositivos inferiores que las establecidas en otros países, esto puede causar ventajas competitivas para las dichas empresas, por lo tanto, desleal competencia para el resto.

Todo esto provocó la necesidad de desarrollar unas reglas especiales para evitar la existencia de ventajas fiscales en estados miembros que tuvieran tipos de IVA más reducidos y un sistema tributario adaptado a este tipo de transacciones que permite facilitar la tributación disminuyendo cargas administrativas para los sujetos pasivos.

A partir del 1 de enero del 2015, ya se modificaron las reglas de localización para los servicios que se prestan a consumidores finales, y se aplica el IVA del estado miembro donde se produzca el consumo efectivo, es decir, se tributa en destino. Cuando el prestador sea un particular o consumidor final, los servicios se gravan en el lugar del destinatario, así como su residencia o domicilio habitual, es indiferente si el prestador se encuentra localizado en uno u otro país, tanto si es un empresario de la Unión Europea o fuera de ella. Y se aplican las reglas especiales de localización de determinadas prestaciones de servicios del artículo 70 Uno 4º de LIVA.

³ **Artículo 1.** *Naturaleza del impuesto. de la LIVA*

- En el supuesto que el destinatario sea un particular que resida en un país de la UE y que el prestador sea residente en el territorio de aplicación del impuesto y viceversa, la operación se localizará en el domicilio del destinatario y el prestador deberá repercutir el IVA del país de consumo. (régimen de la unión)
- Cuando el destinatario sea un particular que resida en el TAI y el prestador se encuentre localizado fuera de la UE, la operación seguirá siendo localizado en el domicilio del destinatario, y el prestador deberá repercutir el IVA español. (régimen exterior de la unión)
- Por último, si el destinatario es un particular residente fuera de la UE, la operación se localizará en el domicilio del destinatario y el prestador no repercutirá el impuesto.

En caso de que la prestación de servicios sea destinada a empresarios que sean operadores intracomunitarios, no se aplica lo mencionado anteriormente, sino que la factura se emite sin IVA, aplicándose la inversión del sujeto pasivo. Por tanto, determinamos si se aplica el IVA o no en función de si el destinatario sea una empresa o un particular y también de donde se encuentren establecidas ambas partes.

- Cuando el destinatario del servicio sea un sujeto pasivo del impuesto y se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto o TAI, la operación se localiza en la sede de domicilio habitual del destinatario, es indiferente donde se encuentre establecido el prestador. Si el prestador resida en el TAI, el tipo impositivo repercutido será el español, y si el prestador no resida en el TAI, no se repercutirá el impuesto, será el destinatario quien se lo autorrepercutirá aplicando la inversión del sujeto pasivo.

- Cuando el destinatario sea un sujeto pasivo del IVA y se encuentre establecido en otro país de la UE, y el prestador sea residente en el territorio de aplicación del impuesto, la operación se localizará en la sede de domicilio habitual del destinatario y será el destinatario quien se lo autorrepercutirá aplicando la inversión del sujeto pasivo.
- Si el destinatario fuera un sujeto pasivo de IVA que se encuentre establecido fuera de la UE, y el prestador se encuentre en el TAI, la operación se localizará en la sede donde resida el destinatario.

Esta modificación técnica puede resultar al empresario o profesional, quien presta servicios al particular, mayores obligaciones respecto al impuesto y de tipo formal, ya que se tendrá que repercutir el IVA en cada uno de los Estados miembros en los que ha prestado estos servicios a clientes no empresarios.

La finalidad de introducción de estas nuevas reglas de localización para estos tipos de servicios es para garantizar la correcta tributación de dichos servicios a efectos del IVA, ya que se trata de un impuesto que grava el consumo y por tanto, su recaudación se correspondería al Estado miembro donde se consumen dichos bienes o servicios (COMISIÓN EUROPEA , 2015). Y eliminar ventajas competitivas que disfrutaban las empresas establecidas en Estados miembros de la UE con unos tipos impositivos inferiores que las establecidas en otros países. Por todo ello, los empresarios deben determinar si los destinatarios tienen la consideración de sujeto pasivo del impuesto o no la tienen.

Sin embargo, podemos encontrar problemáticas en la aplicación de los tipos impositivos en algunos servicios prestados electrónicamente. Así como en el caso de suministro de libro digital por vía electrónico, según la sentencia c-390/15 del Tribunal

de justicia de la Unión Europea del 7 de marzo de 2017, es una prestación de servicios y por tanto se aplica el tipo general de IVA, y no susceptible de aplicar el tipo impositivo superreducido que es para entrega de bienes por cualquier medio físico. La razón de esto es por menoscabar la coherencia de la medida instaurada por el legislador y que consiste en la exclusión de la posibilidad de aplicar el tipo reducido o superreducido de IVA para todos los servicios prestados por vía electrónica.

Otra problemática es en el caso de la prestación de servicios de enseñanza como son los cursos online. El artículo 20. Uno 9ª de la LIVA, establece que están exentos del impuesto los servicios formativos y de enseñanza. Sin embargo, según Resoluciones V2604/14 del 6 de octubre del 2014, y V1863/16 del 27 de abril de 2016 de la Dirección General de Tributos, cuando el grado de **intervención humana** es mínimo y que se trata de una enseñanza automatizada que dependa de internet para funcionar, estará sujeto y no exento de IVA, y se aplicará el tipo impositivo general del 21%.

Por lo que decimos que una condición importante para considerarse una prestación de servicios como servicios prestados electrónicamente es el grado de intervención humana. Cuando el grado de intervención fuera elevado, es muy posible que nos situemos fuera del ámbito del comercio electrónico. Y para que una prestación de servicios se calificara como servicio prestado electrónicamente, es necesario que la intervención humana sea mínima.

A pesar de que hoy en día el criterio de su calificación aún es un objeto de discusión, el Comité del IVA de la Comisión Europea ha emitido unos documentos que sirven de base para aplicarlo. Según el Comité del IVA de la Comisión Europea deberá suponerse que existe una intervención más que mínima en los casos en que haya elementos de interacción entre las dos partes; cuando los servicios prestados son

personalizados para cada cliente y cuando el proveedor envía información no automatizada al cliente.

2.1.3.- Regímenes especiales del IVA aplicables a los servicios prestados por vía electrónica

En el artículo 163 septiesdecies de la LIVA se delimitan los conceptos básicos de los servicios que serán de aplicación como son los servicios de telecomunicaciones, servicios electrónicos o servicios prestados por vía electrónica y servicios de radiodifusión o de televisión. También se abarca el concepto de Estado miembro de consumo, que lo define como *“el Estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos conforme a los números 4.o y 8.o del apartado Uno del artículo 70 o sus equivalentes en las legislaciones de otros Estados miembros.”*

Por último, se define el concepto de Declaraciones-liquidaciones periódicas de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos como *“la declaración-liquidación en la que consta la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto correspondiente en cada Estado miembro de consumo.”*

En el siguiente punto del artículo anterior, se señalan las causas de exclusión de estos regímenes especiales. Y se aclara que la decisión de exclusión es competencia exclusiva del estado miembro de identificación. En el caso de que este decida excluirlo del régimen especial, deberá notificar al empresario correspondiente por vía electrónica y el efecto se producirá a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la fecha de la comunicación, salvo que se trate de un caso en que la exclusión sea por cambio de sede de actividad o de EP. En este último caso, se surtirá efecto a partir de la fecha de dicho

cambio. Otra posibilidad de exclusión puede ser que el empresario quiere darse de baja voluntariamente de estos regímenes.

2.1.4.- El sistema de miniventanilla única (MOSS)

Desde el 1 de enero de 2015, los servicios prestados por vía electrónica, también los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, prestados a consumidores finales tributan en el IVA en el territorio donde se encuentre domiciliado el destinatario, es decir, en el Estado Miembro de consumo. Y es el prestador quien debe repercutir el tipo de IVA aplicable en el estado de consumo a sus clientes finales. Si el prestador vende este tipo de servicios en varios países de la UE, deberá repercutir distintos tipos del IVA que corresponden al tipo aplicable de cada estado miembro en que se encuentren sus clientes. Por esto, entendemos que el prestador debería registrarse en todos los Estados miembros donde tenga clientes para poder declarar e ingresar el IVA a cada una de la Administraciones tributarias y esto podría generarles problemas administrativos .

Sin embargo, en la misma fecha, se introdujo una nueva forma de presentar las declaraciones del IVA y de ingresarlo mediante la presentación de una declaración especial usando el sistema de mini ventanilla única (MOSS) que sufrirá una serie de modificaciones a partir del año 2021. Este sistema está pensado para el caso de que el destinatario no sea sujeto pasivo del IVA y se encuentre domiciliado en un estado miembro de la UE, y no se podrá hacer uso de ello cuando el destinatario del servicio sea empresarios o profesionales, ya que a estos últimos resultarían de aplicación las reglas generales del impuesto.

La mini ventanilla única consta de dos regímenes: uno es conocido como el **Régimen de la Unión** que está creado para empresas establecidas en la UE o que tengan al menos una sucursal en un país de la UE y **otro llamado el Régimen Exterior a la**

Unión, creado para empresas no establecidas en la UE y sin sucursales en países de la UE.

Mediante MOSS, el proveedor comunitario, sujeto pasivo del impuesto, liquidará el IVA en el estado miembro en el que se encuentren identificado a efectos del IVA e ingresará el IVA de todas sus ventas realizadas a personas que no son sujetos pasivos del IVA y que se encuentren domiciliados en un estado miembro de la UE y, la autoridad fiscal del país de la recaudación se encargará de distribuir el ingreso entre el resto de las administraciones (Régimen de la Unión). Y en el caso de que el prestador no se encuentre dentro de la UE y realiza ventas a consumidores de estados miembros, éste será igualmente sujeto pasivo del IVA y deberá ingresar el IVA que corresponda en todos y cada uno de esos países, y se podrá presentar una única declaración mediante MOSS (Régimen exterior a la Unión).

Este sistema de mini ventanilla única es de uso opcional para los sujetos pasivos, que pueden no optar por ello y seguir optando por la liquidación a efectos del IVA en todos los EM donde se hayan prestado servicios a los consumidores e ingresar el IVA directamente en las diferentes administraciones correspondientes.

Quienes opten por acogerse a este sistema, estarán registrados en un único estado miembro, llamado estado miembro de identificación, y presentarán en dicho EM la declaración especial en la que se incluyen todos los servicios prestados en los diferentes estados miembros de consumo. La declaración única de este régimen especial se deberá presentar de forma telemática a través de su portal web y se presentará de carácter

trimestral, dentro del plazo de 20 días a partir del final de cada periodo trimestral. No obstante, esto se cambiará a 30 días a partir de enero de 2021⁴.

El modelo de declaración especial MOSS utilizado en España es el modelo 368⁵, se trata de un modelo de ingreso. El inconveniente es que en esta declaración no se podrá deducir el IVA soportado en el Estado miembro de consumo. Para ello, el sujeto pasivo deberá solicitar su devolución mediante un procedimiento especial de devolución que está regulado en la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008 (LCEur 2008, 234).

Cabe mencionar que en la declaración especial MOSS no se incluiría el resto de las operaciones distintas de las prestaciones de los servicios prestados por vía electrónica, los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión, que realice el sujeto pasivo del impuesto.

Cuando el sujeto pasivo presta servicios electrónicos en el Estado miembro de consumo y a la vez realiza operaciones distintas de la anterior que determina la obligación de presentar declaraciones del IVA en dicho estado miembro de consumo, podrá deducirse las cuotas soportadas en esas operaciones, que se destinan a la prestación de

⁴ La Directiva (UE) 2017/2455 (LCEur 2017, 2315) modifica, con efectos 1 de enero de 2021, la redacción del artículo 364 de la DIVA en los siguientes términos: “(...) *La declaración se presentará antes de que finalice el mes siguiente al del final del periodo impositivo a que se refiera la declaración*”.

⁵ Orden HAP/460/2015, de 10 de marzo (RCL 2015, 374) , por la que se aprueba el modelo 368 de “*Declaración-liquidación periódica de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica en el Impuesto sobre el Valor Añadido*” y se determinan las condiciones generales y el procedimiento para la presentación del mismo.

servicios electrónicos, a través de autoliquidaciones del IVA que deben presentar en dicho estado miembro de consumo.

2.1.4.1. Régimen exterior a la unión

Es el régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.

Antes de entrarnos en el tema, aclaramos el significado de los conceptos de Empresario o profesional no establecido en la comunidad y estado miembro de identificación. Según el artículo 163 octiesdecies. Ámbito de aplicación. de la LIVA, se considera Empresario o profesional no establecido en la Comunidad “todo empresario o profesional que tenga la sede de su actividad económica fuera de la Comunidad y no posea un establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad. ” Y por Estado miembro de identificación se entiende como “el Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad para declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad.”

A partir de las anteriores definiciones, decimos que cuando el sujeto pasivo no tiene ningún EP ni obligación de registro a efectos del IVA en ningún EM de la Unión, puede optar un estado miembro como su estado miembro de identificación. A través del cual, liquidará el IVA por prestaciones de este tipo de servicios en un único estado, sin necesidad de tener que registrarse en todos y cada uno de los estados miembros en los que se realizan este tipo de transacciones. De esta manera se simplifican sus obligaciones formales a través de MOSS.

Cuando España sea el Estado miembro de identificación, el empresario quedará obligado a:

a) Declarar el inicio de sus actividades incluyendo los siguientes datos: nombre, direcciones postal y de correo electrónico, direcciones electrónicas de 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 en la que manifieste que no ha situado la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que no posee en él un establecimiento permanente. También se presentará cualquier modificación de lo declarado y el cese de sus operaciones por vía electrónica. La administración tributaria asignará un número de identificación fiscal al empresario e identificará al empresario mediante ese número asignado.

b) Presentar una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural a través de vía electrónica. En la que deberá incluir el número de identificación asignado por la administración, el valor total, excluido el IVA que grave la operación durante el trimestre correspondiente, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro desglosado por tipos impositivos y el importe total.

c) El importe total de la declaración debe ingresarlo en el estado de identificación. El tipo de moneda utilizado es el euro, si fuera distinto del euro, se convertirá a euros aplicándose el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo, correspondiente del último día del período de liquidación. En caso de error de importe ingresado, puede presentar rectificación posterior que adicionará el importe al impuesto declarado.

d) Mantener un registro de las transacciones incluidas en este régimen especial durante un periodo de diez años.

e) Expedir y entregar factura cuando el destinatario del servicio se encuentre en el TAI.

2.1.4.2.- Régimen de la Unión.

Es el régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.

Los empresarios establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, que prestan los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los servicios prestados por vía electrónica a consumidores domiciliados en un Estado miembro, podrán acogerse a este régimen especial. Se entienden efectuadas en la comunidad, cuando se presten en un EM distinto del que esté establecido la sede del empresario.

Según el artículo 163 unvículos. *Tres de la LIVA*, se considerará a España el Estado miembro de identificación en los siguientes supuestos:

“ a) En todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.

b) Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un

establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro de identificación.”

Cuando España sea el Estado miembro de identificación, el empresario quedará obligado a una serie de obligaciones formales similares a las del régimen exterior de la Unión. Conforme con el Artículo 163 unvicies. *Dos de la LIVA, las resumimos en las siguientes:*

“a) Declarar por vía telemática el inicio de sus actividades, la modificación de datos registrados o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial.

b) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural. El importe declarado no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración. En la que deberá incluir el número de identificación del empresario, el valor total, excluido el IVA que grave la operación durante el período al que se refiere la declaración, la cantidad global del impuesto correspondiente a cada EM, desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas éstas, que debe ser ingresado en España.”

c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración. El tipo de moneda utilizado es el euro, si fuera distinto del euro, se convertirá a euros aplicándose el tipo de cambio publicado por el Banco Central Europeo, correspondiente del último día del período de liquidación. En caso de error de importe ingresado, puede presentar rectificación posterior que adicionará el importe al impuesto declarado.

d) Mantener un registro de las transacciones incluidas en este régimen especial durante un periodo de diez años.

2.1.5.- La correcta determinación del lugar del domicilio del destinatario

Es importante determinar correctamente el lugar del domicilio del destinatario, porque será en ese país en el que se ingresará el IVA del servicio consumido. Para ello, el Reglamento (UE) 282/2011 (LCEur 2011, 399), de Ejecución del IVA, establece una serie de normas a tener en cuenta para la correcta determinación del lugar de domiciliación del destinatario que se refiere a un particular y no es el sujeto pasivo del impuesto. Las presunciones establecidas se aplican a servicios prestados por vía electrónica, también a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y son las siguientes:

- Si el servicio se presta a través de su línea fija terrestre, serán en el domicilio del cliente o su residencia habitual donde se instala la línea fija terrestre.

- En los servicios prestados a través de redes móviles, se presumirá que el cliente está establecido en el país identificado por el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada.

- Si los servicios requieren la presencia física del cliente, será en dicho domicilio en lo que se graven los servicios.

- Si el servicio se presta a bordo de un buque, avión o tren, será en el lugar de partida del transporte.

- En situaciones distintas de las anteriores, serán en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en dos elementos de prueba no contradictorios:

dirección de facturación, dirección de IP, datos bancarios, código de móvil del país almacenado en la tarjeta SIM, ubicación de la línea terrestre u otra información desde el punto de vista comercial.

2.1.5.1.- Flexibilización de la regla de localización de los servicios prestados por vía electrónica

El pasado 1 de enero de 2019 entraron en vigor dos modificaciones en relación con el lugar de realización del hecho imponible para estos servicios. La primera se trata de medidas de simplificación que intentan facilitar la gestión del impuesto, ya que las reglas de localización que entró en vigor desde el 1 de enero de 2015 fueron criticadas por las empresas de reducida dimensión. La crítica básicamente consiste en que se debe repercutir en todas sus prestaciones de servicios electrónicos el tipo de IVA aplicable en su Estado miembro de establecimiento, y en algunos casos hasta 28 tipos del IVA distinto.

Y están obligados a recabar información y documentación de sus clientes para cada operación de forma individual y estas no son fáciles de conseguir ya que requieren más trabajo y tiempo. Por este motivo, a partir del 1 de enero de 2019 se ha establecido un umbral de 10.000 euros. Cuando no se supera a este umbral, permitirá a los proveedores de estos servicios repercutir el IVA en el domicilio del prestador.

La nueva redacción del artículo 58 de la Directiva del IVA señala que el lugar de realización del hecho imponible de las prestaciones de servicios electrónicos será donde se encuentre domiciliado el destinatario de los mismos salvo que el importe total, IVA excluido, de dichos servicios se sitúe por debajo del importe de 10.000 euros. En tal caso, se establece una excepción a esta regla general de localización en virtud de la cual el lugar de realización del hecho imponible será el Estado miembro de identificación del proveedor del servicio. Cabe mencionar que es un umbral “mixto”, se refiere a las prestaciones de servicios prestados electrónicamente y también a las entregas de bienes a

través de internet. Por lo que para los sujetos pasivos que realicen ambas transacciones, deberán tener en cuenta el importe de ambas, de forma conjunta.

2.1.5.2.- Flexibilización de los elementos de prueba para pequeñas y medianas empresas.

La otra modificación se refiere a la forma en la que aplicar las presunciones para determinar el lugar de localización para los servicios prestados por vías electrónicas.

El Reglamento UE/2017/2459 (LCEur 2017, 2320), aprobado el 5 de diciembre de 2017, que modifica el Reglamento 282/2011 de Ejecución del IVA añade un nuevo párrafo al artículo 24 ter de la Directiva del IVA queda redactado de la siguiente manera:

“(…) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo primero, letra d), en lo que respecta a las prestaciones de servicios contempladas en la citada letra, cuando el valor total de tales servicios, excluido el IVA, prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no exceda de 100 000 EUR o su contravalor en moneda nacional, durante el año civil corriente y el anterior, la presunción será que el cliente está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en un elemento de prueba de los enumerados en el artículo 24 septies, letras a) a e) , facilitado por una persona, distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios (...)”.

Lo que establece esta modificación es que se presume que el lugar de realización del hecho imponible de las prestaciones de servicios electrónicos será donde se encuentre domiciliado el prestador, siempre y cuando que los servicios prestados en un estado miembro no excedan de 100.000 euros. Esto pueden resultar beneficiosas para las empresas de pequeña y mediana dimensión ya que lo de tener cumplido dos elementos de

prueba no contradictorios entre sí que suponía una importante carga de prueba para ellos que se veían obligadas a recabar información y documentación de todos sus clientes de forma individual. Con esta modificación los elementos de prueba pasaran de dos elementos no contradictorios a un único elemento de prueba, siempre que el valor total de estos servicios, excluido el IVA, no exceda de 100.000 euros, durante el año en curso ni en el precedente.

2.2.- VENTAS DE BIENES A DISTANCIA

Son ventas de bienes a distancia las que se producen sin desplazamiento del comprador al establecimiento del vendedor, y los bienes vendidos y transportados de un EM a otro estado.

Cuando el destinatario es un empresario o profesional con NIF-IVA (B2B), la entrega o adquisición intracomunitaria de bienes tributará el IVA de acuerdo con el régimen general. Las adquisiciones intracomunitarias tributarán en el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente, sujeto pasivo del IVA.

Sin embargo, cuando el comprador es un particular, no cuenta con un número de identificación fiscal, por lo tanto, no operará la exención propia de las entregas intracomunitarias de bienes regulada en el artículo 25 de la Ley 37/1992 (RCL 1992, 2786), de la LIVA. Y para tributar este tipo de operaciones, vamos al régimen de ventas a distancia.

Estas ventas con destino a un particular (B2C), no sujeto pasivo, en otro EM, tributará en el país de **origen**, es decir, en el EM de expedición de los bienes o donde se inicia el transporte. Salvo que el importe total, excluido del IVA, realizada en el EM de destino supera al límite fijado en dicho estado, en caso de España, el límite es de 35.000 euros durante el año natural precedente y en otros estados de la UE este límite puede

ascenderse a 100.000 euros. Cuando supere los límites fijados en cada Estado, la venta se entiende realizada en el país de destino. En este caso, el empresario deberá solicitar el Número de Impuesto sobre el valor añadido de dicho EM. El empresario puede optar en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte por tributar en el EM de destino, aunque no se hubiera superado el límite. En este caso no se tributará en origen. Tampoco en el caso de que se trate de entregas de bienes objeto de impuestos especiales, que su importe no afectará al límite anterior de 35.000 euros.

Cuando la venta sea realizada desde España, la operación de venta a distancia online al particular gravará en el país de origen, es decir, en el Territorio de Aplicación de Impuesto o TAI. Y es el empresario español quien deberá repercutir el correspondiente impuesto español siempre que el transporte se inicie en España. Tributará en destino si el importe total de las ventas a distancia realizadas en el destino supera a los 35.000 euros para la mayoría de los estados miembros de la Unión, con algunas excepciones que se aplican el límite de 100.000 euros. En este caso el vendedor español deberá identificarse, a efectos del impuesto, en todos los EM en los que se realizan las ventas. (hasta 31 de diciembre de 2019).

En el caso de que no hubiese superado el límite y se opta en el Estado Miembro de inicio del transporte por tributar en el EM de destino, las operaciones se tributarán en el destino. Y cuando se trata de entrega de bienes que es objeto de impuestos especiales, las operaciones también se tributarán en el destino.

Para comprender el régimen de ventas a distancia es necesario distinguir entre las dos siguientes situaciones: ventas realizadas por empresarios españoles a clientes domiciliados en otros Estados miembros y ventas realizadas por empresarios establecidos en otros Estados miembros, para clientes domiciliados en el TAI.

2.2.1.- Ventas realizadas por empresarios españoles a clientes domiciliados en otros Estados miembros

En el caso de que el empresario tribute en el origen y a lo largo del año natural el importe de venta, excluido del IVA, se supere al límite del umbral, las siguientes operaciones tras la superación comenzarán a tributar en destino. Esta regla se aplicará durante el tiempo que quede del año que se ha superado el volumen establecido para tributación en destino y durante el año siguiente. Una vez transcurrido este tiempo y que los volúmenes de ventas bajan del límite fijado para tributar en destino, se volverá al criterio de tributación en origen. Los umbrales de venta de cada estado miembro pueden variar y deben mirarse para cada país de forma individualizada.

A pesar de las regulaciones anteriores, los empresarios españoles que operen bajo este régimen pueden optar por tributar en el estado donde estén domiciliados sus clientes, incluso cuando el volumen de ventas no haya superado al límite. Esto puede suceder en el supuesto en que los tipos impositivos aplicables del estado de destino sean inferiores a los del estado de origen, ya que, en ese caso, su precio con IVA incluido podrá llegar a ser más competitivo causando competencia en el mercado.

Una vez optado por declarar en destino, deberá mantenerse durante dos años naturales en esta opción. Una vez transcurrido este plazo de tiempo, sino se reitera, se entenderá revocada de baja automática.

2.2.2.- Ventas realizadas por empresarios establecidos en otros Estados miembros, para clientes domiciliados en el TAI

Estas operaciones se encuentran reguladas en el artículo 68. Tres de la Ley del IVA.

“Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio cuando concurren los siguientes requisitos:

- Que la expedición o el transporte de los bienes se efectúe por el vendedor o por su cuenta.

- Que los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de esta Ley, o bien, cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

-Que los bienes objeto de dichas entregas sean bienes distintos de los Medios de transporte nuevos, definidos en el artículo 13, número 2. de esta Ley; de los Bienes objeto de instalación o montaje a que se refiere el apartado dos, número 2. del presente artículo y de los Bienes cuyas entregas hayan tributado conforme al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes.

*- Que el importe total, excluido el Impuesto, de las entregas efectuadas por el empresario o profesional desde otro Estado miembro con destino al territorio de aplicación del Impuesto, con los requisitos de los números anteriores, haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 35.000 euros.”*Ventas realizadas por empresarios establecidos en otros Estados miembros, para clientes domiciliados en el TAI serán gravadas en el TAI y, los empresarios deberán identificarse en España y repercutir las cuotas del IVA español, siempre que se hayan superado el volumen de ventas de 35.000 euros en el mismo año. No obstante, no será necesario superar este límite en el caso de que el empresario opte por tributar en España como país de destino.

En el supuesto, de que los proveedores entreguen bienes a consumidores utilizando centros logísticos desde EM en los que no se encuentran establecidos, se tributará en el lugar donde se inicie el transporte y no en el lugar de establecimiento del empresario. Hoy en día esto es muy habitual y hay que tener en cuenta que el lugar de realización del hecho imponible será el lugar donde se inicia o termina el transporte.



CAPÍTULO 3. NUEVAS DIRECTIVAS QUE VAN A SUPONER APLICAR A TODOS LOS COMERCIOS A PARTIR DE 2021

3.1.- SISTEMA DE VENTANILLA ÚNICA O MOSS

Debido al éxito del sistema de ventanilla única o MOSS para los servicios prestados por vía electrónica, por la necesidad de adaptar la normativa del impuesto a la realidad que se está viviendo en el ámbito del comercio electrónico y con fin de facilitar el cumplimiento normativo en lo que respecta a las entregas de bienes a través de internet, se ha aprobado la Directiva (UE) 2017/2455 (LCEur 2017, 2315) del Consejo⁶ por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y ventas a distancia de bienes.

El sistema MOSS existente en la actualidad para los servicios online se extiende para la declaración e ingreso del IVA correspondiente a todas las ventas de bienes y para todos los servicios transfronterizos, así como a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a las ventas a distancia de bienes importados de terceros países.

La redacción del artículo 14 de la Directiva del IVA, en vigor a partir del 1 de enero de 2021 define las ventas intracomunitarias a distancia de bienes como *“los suministros de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, o en cuyo transporte o expedición haya intervenido el proveedor de manera indirecta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:*

- a) que la entrega de bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas adquisiciones intracomunitarias de*

⁶ Directiva (UE) 2017/2455 (LCEur 2017, 2315) del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE (LCEur 2006, 3252) y la Directiva 2009/132/CE (LCEur 2009, 1664)

bienes no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 3, apartado 1, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

b) que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta. (...)”.

Con el nuevo régimen MOSS, el empresario podrá evitar cargas administrativas de tener que declarar operación por operación en diferentes estados en donde se realizó ventas, y le permitirá declarar las transacciones en el EM donde se encuentre establecido, siempre y cuando cumple los requisitos de este régimen.

Con la modificación que entrará en vigor a partir de 1 de enero de 2021, se presentará una sola declaración trimestral en el estado miembro de identificación (Garrigues, 2018), que incluya todas las ventas de bienes intracomunitarias a distancia y prestaciones de servicios. Por otra parte, el plazo de presentación se aumentará y será antes de que finalice el mes siguiente al del final del periodo impositivo a que se refiera.

A partir de 2021, se posibilitará la inclusión de aquellas entregas a distancia de bienes, que realiza un sujeto pasivo desde un Estado miembro distinto del de identificación, en la declaración especial MOSS. Esto se refiere al caso de que el empresario que se encuentre establecido en un EM envía los productos que vende en distintos EM desde dichos estados en donde se ubican sus almacenes logísticos. Esto hace que el envío se haga desde un estado distinto al de identificación. Sin embargo, esto no es un impedimento para incluir dichos envíos en la declaración especial MOSS y deberá estar identificado a efectos del IVA en todos aquellos Estados miembros desde los que se expidan los bienes.

Con el nuevo régimen de MOSS desaparecerá el régimen de ventas a distancia y se suprimirá la exención a la importación de productos en pequeños envíos de escaso valor (no exceda de 22 euros) que recoge actualmente el artículo 34 de la Ley del IVA. El motivo de esta supresión es originado por la desigualdad de condiciones venta para empresas de la UE y empresas fuera de la UE creando una competencia desleal, ya que cuando las empresas de la UE aplican el IVA a todos sus productos, los productos importados de escaso valor se benefician de la exención y para no tributar lo que muchos hacen es que se infravaloran el valor de sus productos eximiéndose del IVA.

En párrafos anteriores, hemos mencionado que, por la regla general, el lugar de realización de estos tipos de servicios es en el estado miembro de llegada.

No obstante, en el artículo 59 quáter de la Directiva del IVA se establece una nueva excepción a la excepción de la regla general, de la siguiente manera:

“1. El artículo 33, letra a) , y el artículo 58 no se aplicarán cuando se cumplan las condiciones siguientes :

a) el proveedor esté establecido o, a falta de establecimiento, tenga su domicilio permanente o residencia habitual en un solo Estado miembro;

b) los servicios sean suministrados a personas que no sean sujetos pasivos y estén establecidas o tengan su domicilio permanente o su residencia habitual en un Estado miembro distinto del Estado miembro mencionado en la letra a) o los bienes sean expedidos o transportados a un Estado miembro distinto del Estado miembro mencionado en la letra a), y

c) el importe total, excluido el IVA, de los suministros mencionados en la letra b) en el curso del año civil corriente no supere los 10 000 EUR, o el equivalente en moneda nacional, ni tampoco haya superado esa cantidad en el curso del año civil precedente ”.

Por lo que decimos que se ha establecido un umbral de 10.000 euros. Cuando el importe, excluido del IVA, de entregas intracomunitarias y servicios digitales realizados en el año natural en curso o el precedente no exceda conjuntamente de 10.000€, las entregas de bienes tributarán en el Estado miembro de origen, es decir, en el EM donde está establecido su proveedor. Una vez rebasado el umbral de 10.000 euros, se tributará en destino, en el EM donde finalice el transporte de los bienes.

3.2.- RÉGIMEN ESPECIAL PARA VENTAS A DISTANCIA DE BIENES IMPORTADOS DE TERCEROS PAÍSES

Según la Directiva (UE) 2017/2455 las ventas intracomunitarias a distancia de bienes se diferencian de las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países.

Sin embargo, en el artículo 14 de la Directiva del IVA vigente a partir del 1 de enero de 2021 se definen las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o países como:

“Los suministros de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, o en cuyo transporte o expedición haya intervenido el proveedor de manera indirecta, a partir de un tercer territorio o de un tercer país con destino a un cliente situado en un Estado miembro, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) que la entrega de bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA en virtud del artículo 3, apartado 1 , o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

b) que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta.”

Mediante esta nueva redacción, las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o países también gozarán de un régimen especial para la presentación y liquidación del IVA asociado a las mismas (IOSS).

El régimen especial IOSS es un régimen aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros estados que entrará en vigor desde el 1 de enero de 2021 y estará regulado por la Directiva del IVA, artículos 369 terdecies a 369 quinvicies.

Las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países que se expidan o transporten en envíos a un cliente particular comunitario cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros podrán estar acogidos al sistema MOSS de forma voluntario para declarar y liquidar el IVA de esta importación a través de declaraciones electrónicas de periodicidad mensual. Por bienes importados de terceros países entendemos que el empresario está establecido fuera de la UE y que los bienes son procedentes de un territorio. Sin embargo, para las ventas de bienes cuyo valor intrínseco exceda de los 150 euros por envío, no podrán estar acogidos en este sistema y seguirán declarando en la Aduana en el momento de la importación pagando los aranceles correspondientes.

Con este régimen, se facilitará la liquidación del IVA de todos sus envíos de escaso valor en un único EM que será elegido por el importador. Y serán la administración tributaria de dicho estado quien remitirá el IVA correspondiente a cada administración de los distintos estados miembros donde se realizaron las ventas.

Como consecuencia de la aplicación del régimen especial IOSS y por problemas de competencia desleal existente que hemos mencionado anteriormente, queda derogada la exención del IVA a la importación en el envío de bienes de escaso valor que no excedan de 22 euros. Esta derogación se encuentra recogida en el artículo 34 de la Ley del IVA.

Para aquellos sujetos pasivos que optan por este régimen especial y venden de bienes que se expidan o transporten en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, se producen una exención del IVA a la importación en estos envíos.

Y según el artículo 369 terdecies de la Directiva del IVA que entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2021, los importadores que no se encuentren establecidos en un Estado miembro de la UE estarán obligados a asignar a un intermediario establecido en la Comunidad que actúa como responsable de cumplimiento de las obligaciones fiscales del importador en la UE. Esto no será necesario cuando el empresario esté localizado en algún país con el que la UE tenga un acuerdo de asistencia mutua.

Estas ventas a distancias de bienes se encontrarán sujetas al IVA en el Estado miembro de importación, es decir, en donde se van a entregar los bienes o en donde se finalice el transporte. El vendedor, mediante la presentación de una declaración especial, declarará e ingresará el IVA de todas sus ventas realizadas en diferentes estados miembros de la UE en un único EM. Éste será en el lugar de establecimiento del intermediario en el caso de que el proveedor fuera un no comunitario.

El artículo 369 quince de la Directiva del IVA se ha introducido una importante modificación que cambia el criterio de devengo para las entregas de bienes acogidas al régimen especial. Según este artículo vigente a partir del 1 de enero de 2021, *“el devengo del impuesto se producirá y el impuesto se hará exigible en el momento de la entrega. Los bienes se considerarán entregados en el momento en el que se haya aceptado el pago”*. Por lo tanto, el IVA será exigible en el momento en el que se haya aceptado el pago de la venta.

3.3.- LA RESPONSABILIDAD DE LAS INTERFACES ELECTRÓNICAS

Una de las novedades más significativas que entrarán en vigor el 1 de enero de 2021 se refiere a la responsabilidad que se exigirá a las plataformas o interfaces electrónicas que faciliten las ventas de bienes online (Matesanz, Legaltoday, 2020). A este respecto, la Directiva (UE) 2017/2455 (LCEur 2017, 2315) añade un nuevo artículo 14 bis a la Directiva del IVA en los términos siguientes:

“1. Cuando un sujeto pasivo, utilizando una interfaz electrónica como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite la venta a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 EUR, se considerará que dicho sujeto pasivo titular de la interfaz electrónica ha recibido y suministrado él mismo dichos bienes.

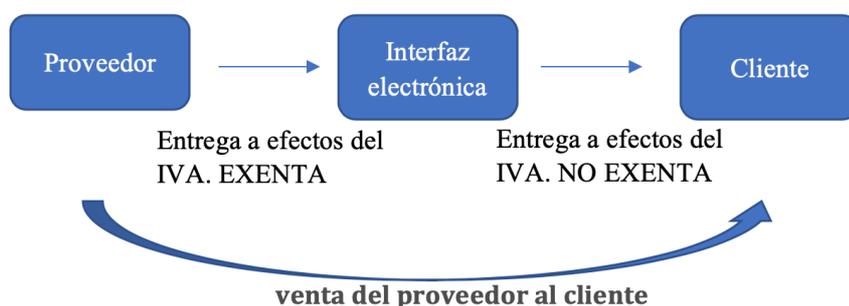
2. Cuando un sujeto pasivo, utilizando una interfaz electrónica como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite el suministro de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un sujeto pasivo no establecido en la Comunidad a una persona que no sea sujeto pasivo, se considerará que el sujeto pasivo

titular de la interfaz electrónica que facilite el suministro ha recibido y suministrado él mismo los bienes.”

Los interfaces se refieren a todas aquellas plataformas que los empresarios utilizan para vender sus productos a distancia y que, en muchos casos, intervienen para realizar envíos de dichos productos. El hecho de que los interfaces facilitan la venta a distancia de bienes importados de terceros países o el suministro de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un sujeto pasivo no comunitario a un particular, dará lugar a que estos sean responsables en la recaudación e ingreso del IVA. Y actuarán como intermediarios en nombre propio en las ventas a particulares.

Según el artículo anterior, las plataformas electrónicas deberán recaudar el IVA de los proveedores e ingresarlo a la Administración, siempre y cuando que el transporte sea atribuido del suministro de la interfaz electrónica al cliente final. A efectos del IVA, se considerará que se producen dos entregas de bienes: una del proveedor a la interfaz electrónica (suministro de empresa a empresa, exenta del IVA) y otra de la interfaz electrónica al cliente final (suministro de empresa a cliente, sujeta al IVA).

Gráfico 2. El esquema de funcionamiento



Fuente: elaboración propia.

Según Matesanz (2020) *“La forma en la que se va a instrumentalizar este nuevo tipo de operativa es un tanto compleja y, no del todo en línea con las reglas que rigen el funcionamiento del IVA ya que se ha creado la ficción de que existen dos ventas correlativas.”* Se propone que la entrega realizada entre el proveedor y la interfaz electrónica se encuentre exenta del IVA. Y se reconoce al proveedor el derecho a la deducción del IVA soportado.

Para ello, a partir de 2021, grandes empresas intermediarias como Amazon, Aliexpress o eBay, pasarán a ser los sujetos pasivos de todas dichas ventas a distancia de bienes importados con destino a consumidores. Sin embargo, esto puede suponer mayores costes para estos interfaces, lo que ha motivado que alguna de ellas, como por ejemplo eBay, iniciara una campaña de recogida de firmas para influir en la opinión pública con ánimo de que no se aprobara esta reforma del IVA en las ventas B2C.

Ahora nos planteamos una cuestión de: **¿cuándo se entiende que una interfaz electrónica “facilita” las ventas de bienes?** Según la Propuesta de Reglamento de Ejecución del Consejo (08.03.2019. COM (2018) 821 final. 2018/0416), por “facilitar” se entiende la utilización de una plataforma electrónica para permitir a un cliente y a un proveedor que venda bienes a través de ella que realiza la entrega de bienes a través de la misma a dicho cliente. No se considerará entrega de bienes cuando la plataforma no fije, de manera directa o indirecta, los términos generales de la entrega de bienes; cuando no intervenga en los cobros al cliente y, tampoco cuando no se encarga de la entrega de los bienes.

No obstante, la responsabilidad de recaudación no será aplicable a las plataformas que solo se dedican a proporcionar meros servicios de pago o de publicidad de los bienes de venta.

La Directiva del IVA da cierta libertad a los Estados miembros de la UE para determinar el momento del devengo del IVA, puede devengarlo en el momento de la entrega del bien, en el momento de la emisión de la factura e incluso en el momento de su pago, pero nunca en el momento en que se acepte el pago. Ahora, por primera vez, permite que para las ventas de este tipo se devenga en el momento en el que se acepte el pago, independientemente de que dicho pago se haya hecho o no.

Con el fin de limitar la responsabilidad de las interfaces electrónicas, puesto que la misma no puede ser infinita, es importante aclarar que sólo serán responsables de ingresar el IVA de las ventas que se han hecho por ellas y siempre que las mismas hayan sido declaradas por el proveedor. Y no serán responsables del pago de ningún importe del IVA que exceda el que se haya declarado y pagado por las ventas efectuadas a través de ellas.

También es importante señalar que este sistema se aplica únicamente a las ventas a distancia de bienes importados de terceros estados cuando su valor intrínseco no exceda de 150 euros, independientemente de que las mismas sean hechas por empresas establecidas en la UE o fuera.

Con el fin de evitar fraude fiscal y la competencia desleal para empresas comunitarias, se propone esta medida para los interfaces electrónicos recaudan el IVA de las ventas realizadas a través de sus plataformas. No obstante, se trata de una medida ambiciosa ya que para ello se requieren muchas adaptaciones de los interfaces estos y que sean entidades serias que cumplen con todas sus obligaciones, es decir, depende mucho de estas plataformas.

CAPÍTULO 4. LA CONCLUSIÓN

El comercio electrónico es un sector económico en continua evolución y supone una manifestación más de la sociedad de la información, y como tal evoluciona a un ritmo que los actuales sistemas fiscales no son capaces de asumir con la celeridad necesaria (Sánchez Serena, 2014), para que su tributación de IVA se ajuste a las nuevas circunstancias, se requiere una constante adaptación y renovación de la normativa tributaria.

Por ello, las normativas fiscales en lo referente al comercio electrónico han sufrido continuas reformas con el objetivo de reducir la evasión del IVA en las operaciones electrónicas, atenuar la situación de desventaja en la que se encuentran algunos empresarios establecidos en la Unión Europea respecto de los no establecidos, de reducir los costes de cumplimiento del IVA, tener mejores controles sobre la localización de los sujetos pasivos y controles sobre el transporte de las mercancías, etc.

Es cierto que el desarrollo del comercio electrónico ha favorecido a la economía nacional e internacional abriendo grandes posibilidades para las empresas, pero también es cierto que, dado el carácter intangible de este modelo de negocio, he creado condiciones muy favorables para eludir y evadir impuestos.

En este trabajo hemos analizado la existencia de muchas problemáticas en la tributación de las prestaciones de servicios online y de entregas de bienes a distancia, así como la calificación del hecho imponible como entrega de bienes o como prestación de servicios y la aplicación de las reglas de localización del prestador y del destinatario, la competencia desleal para determinados supuestos, etc.

Con la introducción del Sistema de Mini ventanilla única (MOSS), se ha facilitado a la tributación del IVA para los empresarios digitales, a la cumplimentación de las obligaciones formales para ellos reduciendo los costes a las empresas, y a su vez se ha incrementado los ingresos fiscales de los Estados Miembros, debido a que ante mayores controles tributarias, menores empresarios se escapan de tributar.

La Comisión Europea ha considerado la implantación del sistema de ventanilla única un éxito para recaudación del impuesto. El IVA declarado de prestación de servicios electrónicos a través de este sistema ascendió a más de 3.000 millones de euros en 2015, y los datos para 2016 del régimen extra-UE mostraban un IVA declarado de 500 millones de euros, lo que suponía un incremento del 350% respecto al IVA consignado en 2014 por sujetos pasivos no establecidos en la UE (Deloitte, 2015).

Sin embargo, los resultados obtenidos con el sistema MOSS extra-UE son muy inferiores a los alcanzados con el régimen intra-UE. Esto se debe a la falta de acuerdos con terceros países que ha limitado el control de las Administraciones tributarias nacionales sobre sus transacciones y la lucha contra el fraude IVA. Macarro Osuna (2019) defiende que: *“la ventanilla única con terceros países si se supone una simplificación muy importante para facilitar el cumplimiento de las obligaciones IVA, pero no parece capaz de afrontar el problema de que el pago del IVA dependa en exceso de la buena voluntad del operador del tercer país.”*

Con las nuevas propuestas que entrarán en vigor a partir de 1 de enero de 2021, el sistema MOSS existente en la actualidad para los servicios online se extiende para la declaración e ingreso del IVA correspondiente a todas las ventas de bienes y para todos los servicios transfronterizos, así como a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a las ventas a distancia de bienes importados de terceros países. Por lo que se permitirá simplificar las disposiciones aplicables para pequeñas y medianas empresas y

las operaciones transfronterizas inferiores a unos determinados umbrales. Y el hecho de tributar en destino, en el Estado miembro del consumidor final, permitirá una distribución más equitativa de los ingresos fiscales entre los diferentes Estados miembros de la UE.

Por otro lado, con objetivo de lograr mayores simplificaciones para las empresas de pequeñas y medianas dimensiones, la Directiva 2017/2455 ha incorporado a la regulación el papel **de los intermediarios electrónicos en las ventas intracomunitarias a distancia de bienes**. Esto supondrá que las plataformas electrónicas deberán recaudar el IVA de los proveedores e ingresarlo a la Administración, siempre y cuando que el transporte sea atribuido del suministro de la interfaz electrónica al cliente final. De esta manera, los empresarios tendrán menos obligaciones fiscales y menos costes de administración. Y la Comisión europea apunta que el hecho de que no existiera un umbral de tributación en en país de origen favoreció que las pequeñas y medianas empresas acudieran a ellos y no vendieran directamente sus productos⁷.

Sin embargo, debemos tener en cuenta de que cuando los operadores tienen que utilizar intermediados en sus ventas a otros EM, los márgenes de beneficios de ellos se disminuirán, aunque les permitirán no tener que asumir obligaciones de IVA que ni hará falta darse de alta en el MOSS. A la vez, esto para los interfaces electrónicos pueden suponer mayores costes de canalización de todas esas transacciones intra-UE. A pesar de todo esto, los empresarios pueden optar por la alternativa que le resulte menos costosa para ellos.

⁷ SWD(2016) 379 final, op. cit. , p. 80. La Comisión añade que prestar sus servicios electrónicos a través de la intermediación de grandes operadores se traducía en menores márgenes para las pequeñas y medianas empresas, ya que tenían que pagarles una comisión de venta, pero al mismo tiempo les ayudaba a introducirse en nuevos mercados.

La reforma de la normativa IVA que hemos analizado tiende a consolidar la imposición en destino en las transacciones intra-UE con consumidores finales. Con la creación del nuevo concepto de ventas intracomunitarias a distancia de bienes que tributarán las ventas en los estados de consumo pretende lograr una mayor neutralidad fiscal en el funcionamiento del impuesto y así evitar competencias desleales entre empresarios de diferentes estados miembros con distintos tipos impositivos aplicables. Sin embargo, la creación de umbral hace que pueden seguir tributando en origen cuando el importe de las entregas intracomunitarias y servicios digitales realizados en el año natural no exceda conjuntamente de 10.000 euros. Es cierto que su escasa cuantía puede limitar la distorsión del mercado interno. No obstante, la tributación en origen sigue resultando un problema para neutralización del IVA.

Las novedades que entrarán en vigor en 2021 están centradas en mejorar la tributación de todas estas transacciones, así como facilitar y disminuir cargas administrativas de los sujetos pasivos y, sobre todo, reducir evasiones fiscales para favorecer las compras dentro de la UE. Esto supone un impacto en la gestión del IVA para los empresarios del comercio electrónico que requieren tiempo y esfuerzo para adaptarse a la nueva regulación

Finalmente, decimos que todas estas reformas fiscales se requieren de un control serio por parte de las administraciones tributarias de todos los estados miembros, así como fomentar las actuaciones de comprobación y de inspección para controlar la correcta cumplimentación de las obligaciones por los empresarios y garantizar una efectiva recaudación del impuesto. Las cooperaciones entre las autoridades fiscales de los distintos estados miembros son, pues, indispensables para que se lleven a cabo el nuevo diseño normativo. Además, es importante que las instituciones europeas seguirán realizando revisiones oportunas al actual sistema tributario y elaborando proyectos de reforma para enfrentar a futuras variaciones en el comercio electrónico.

CAPÍTULO 5. BIBLIOGRAFÍA

- Alonso Conde, A. (2004). *Comercio electrónico: antecedentes, fundamentos y estado actual*. España: Editorial dykinson.
- COMISIÓN EUROPEA . (2015). *Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015*.
- Deloitte. (2015). *Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop* .
- Garrigues. (2018). *Fiscalidad indirecta del E-commerce*. Madrid.
- Macarro Osuna, J. (2019). El nuevo régimen de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y la generalización del reformado sistema de ventanilla única: ¿un régimen definitivo para las operaciones intra-UE con consumidores? *Revista española de Derecho Financiero*, 17.
- Matesanz, F. (2019). La fiscalidad indirecta del comercio electrónico. *Revista Quincena Fiscal*, 14.
- Matesanz, F. (30 de 08 de 2020). *Legaltoday*. Obtenido de <https://www.legaltoday.com/opinion/blogs/fiscal-y-legal/blog-sobre-tributacion-indirecta/el-papel-de-las-plataformas-digitales-que-facilitan-las-ventas-online-en-la-recaudacion-del-iva-2019-04-10/>
- Observatorio eCommerce, & Ernst & Young. (2017). *Informes sobre la evolución y perspectivas del eCommerce*. Observatorio eCommerce & transformación Digital.
- REDCNL. (2000). *REDCNL: Red Española De Centros de Negocio Local*. Obtenido de <http://www.redcnl.com> .
- Sánchez Serena, E. (2014). La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online.
- Sandino Egea, I. (2014). Comercio electrónico: nueva normativa europea del IVA para 2015. *Revista Quincena Fiscal*, 14.

Sugey Issa , F. (Agosto de 2013). *revista gpt gestión de las Personas y tecnología.*

