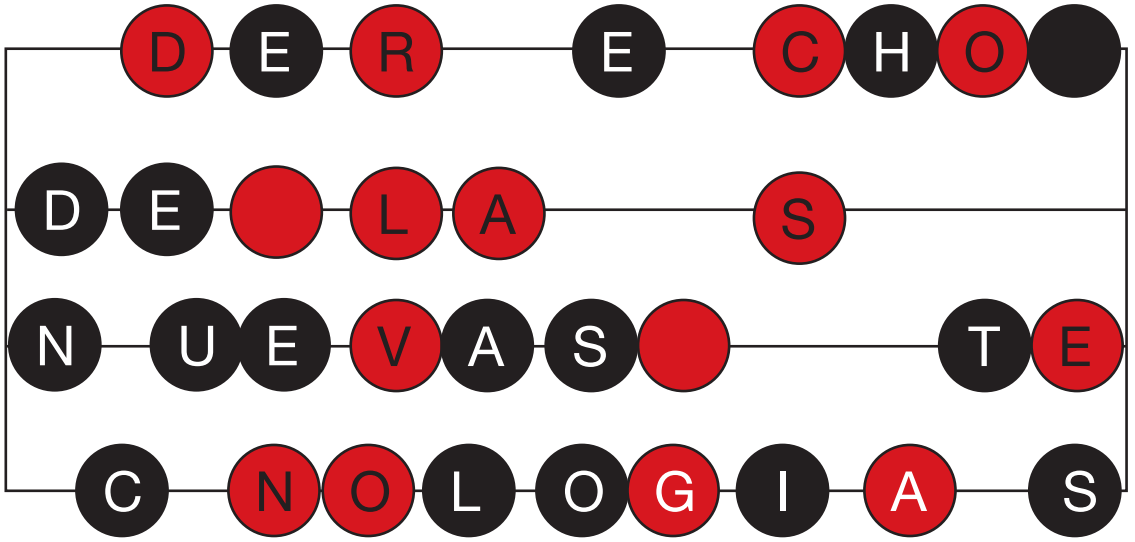

EL MERCADO DIGITAL EN LA UNIÓN EUROPEA

Directores:

Paula Castaños Castro

Profesora ayudante doctora de Derecho civil en la Universidad de Málaga

José Antonio Castillo Parrilla

Doctor en Derecho civil por la Universidad de Granada

Coordinadoras:

Alicia María Pastor García

Doctoranda en el área de Derecho internacional público en la Universidad de Málaga

Isabel Luisa Martens Jiménez

Doctoranda en el área de Derecho civil en la Universidad de Málaga

REUS
EDITORIAL

COLECCIÓN DE DERECHO DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS

Directores:

GUILLERMO CERDEIRA BRAVO DE MANSILLA

Catedrático de Derecho civil de la Universidad de Sevilla

MIGUEL L. LACRUZ MANTECÓN

Profesor titular de Derecho civil de la Universidad de Zaragoza

EL MERCADO DIGITAL EN LA UNIÓN EUROPEA

Directores

Paula Castaños Castro

José Antonio Castillo Parrilla

Coordinadoras

Alicia María Pastor García

Isabel Luisa Martens Jiménez

Agustín Madrid Parra
Alberto De Franceschi
Teresa Rodríguez de las Heras Ballell
Francisco Pertíñez Vílchez
Sergio Cámara Lapuente
Tatiana Arroyo Vendrell
Francisca Mª Rosselló Rubert
José Antonio Castillo Parrilla
Judith Morales Barceló
Sebastián López Maza
Gemma Minero Alejandre
Paula Castaños Castro
Joaquín José Noval Lamas
Juan Francisco Rodríguez Ayuso
María Dolores Ortiz Vidal
Rubén López Picó
Juan Jesús Martos García
José Miguel Martín Rodríguez
Juan Calvo Vérgez
José Manuel Macarro Osuna
Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo
Mª del Mar Soto Moya
Javier Valls Prieto
Carmen Rocío Fernández Díaz
Javier Gómez Lanz
Myriam Cabrera Martín
Antonino Di Maio
Marta Fernández Cabrera
Remedios Campoy Gómez
Antonio Merchán Murillo
Alba Paños Pérez
María Jesús Blanco Sánchez
Enrique Moreno Serrano

REUS

EDITORIAL

Madrid, 2019

© Editorial Reus, S. A.
C/ Rafael Calvo, 18, 2º C – 28010 Madrid
+34 91 521 36 19 – +34 91 522 30 54
reus@editorialreus.es
www.editorialreus.es

1.ª edición REUS, S.A. (2019)
ISBN: 978-84-290-2116-5
Depósito Legal: M-4047-2019
Diseño de portada: María Lapor
Impreso en España
Printed in Spain

Imprime: Ulzama Digital

Ni Editorial Reus ni sus directores de colección responden del contenido de los textos impresos, cuya originalidad garantizan sus propios autores. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización expresa de Editorial Reus, salvo excepción prevista por la ley.

Fotocopiar o reproducir ilegalmente la presente obra es un delito castigado con cárcel en el vigente Código penal español.

CAPÍTULO 16

MEDIDAS FISCALES EN LA UNIÓN EUROPEA PARA ALCANZAR EL MERCADO ÚNICO DIGITAL[1]

Juan Jesús Martos García
Profesor Titular
Universidad de Granada

Sumario: I. Introducción. II. Importancia de la calificación de las operaciones en el IVA como entregas de bienes o como prestaciones de servicios. III. Problema calificatorio de las operaciones en el Mercado Digital. IV. Los servicios prestados vía electrónica. Tratamiento y evolución normativa hasta la Directiva 2017/2455. IV.1 Concepto. La ruptura con el principio de neutralidad. IV.2 Tipo de gravamen previsto para los servicios prestado vía electrónica. IV.3. Reglas de localización de los servicios prestados vía electrónica. IV.3.1. Periodo 2003-2014. IV.3.2. Periodo 2015-2018. IV.4. Necesidad de comprobar la naturaleza y la localización de las partes. Presunciones sobre la localización del cliente. IV.5. Régimen especial para operadores que presten servicios a particulares comunitarios. IV.5.1. Periodo 2003-2014. IV.5.2. Periodo 2015-2018. V. Régimen de las ventas a distancia intracomunitarias a consumidores. Tratamiento normativo hasta la Directiva 2017/2455. VI. Directiva 2017/2455: Convergencia en el IVA de prestaciones de servicios y entregas de bienes a distancia a particulares. VI.1. Convergencia en la localización de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y de los

[1] Trabajo desarrollado en el marco del Proyecto de Investigación del Ministerio DER2017-89626-P "Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales", convocatoria 2017 correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia; y del Grupo de Investigación de la Junta de Andalucía "Investigación y estudio del derecho financiero" SEJ-326.

servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv. VI.2. Ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios. VI.2.1. Localización como entrega bienes en el Estado de destino del consumidor y exenciones. VI.2.2. Ventas a través de interfaz electrónica como mercados, plataformas o portales en línea pertenecientes a un tercero distinto del vendedor: La mediación de empresas como amazon o ebay. VI.3. Regímenes especiales para operadores que vendan a distancia a particulares comunitarios. VI.3.1. Régimen especial para los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad. VI.3.2. Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y servicios. VI.3.3. Régimen especial para ventas a distancia de bienes importados de terceros países. VI.4. Periodos transitorios: 2019 y 2020. VII. Conclusión. VIII. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los tres pilares de la estrategia de la Unión Europea para alcanzar el Mercado Único Digital es tomar medidas que mejoren el acceso de los consumidores y las empresas a los bienes en línea, convirtiéndolo en un mercado uniforme y sin fisuras para la compraventa.

Entre las medidas a tomar destacan las de carácter tributario. La Unión Europea se viene centrando en el IVA, debido a su consideración de impuesto armonizado a nivel comunitario, a las facultades legislativas que sobre el mismo tiene y a su alcance general sobre las transacciones mercantiles de bienes y servicios.

El IVA no puede convertirse en un obstáculo que dificulte el crecimiento de las ventas a distancia, y entre ellas, de las ventas *on line,* hacia consumidores europeos. Para evitarlo, el régimen en las operaciones intracomunitarias con bienes y servicios debe ser más sencillo; se deben erradicar discriminaciones entre operadores atendiendo al país en el que se encuentren; y además, resulta fundamental conseguir que los consumidores no perciban diferencias en las compras con independencia del país miembro de la Unión en el que se encuentre el vendedor. Adoptar medidas que contribuyan a lograr estos objetivos ayudaría a potenciar este sector y a generar más riqueza en nuestro continente.

Pero en realidad, este impulso tributario no fija nuevos objetivos ni descubre problemas no contemplados con anterioridad. Viene a poner el foco en algunas cuestiones tradicionales que han presentado internet y el comercio electrónico desde finales del siglo XX y en otros problemas

derivados de las modificaciones fiscales previamente realizadas en este sector, que hemos tratado ampliamente[2].

Partiendo del problema calificatorio de las operaciones y de sus consecuencias jurídicas discriminatorias, exponemos las medidas adoptadas a lo largo de estas décadas hasta llegar a la nueva regulación que a partir de 2021 traerá consigo una notable convergencia del tratamiento IVA de las ventas a distancia a particulares, y en el plano digital, del comercio electrónico directo e indirecto.

Esta convergencia es la principal medida tributaria dentro de la estrategia de la Unión Europea para alcanzar el mercado único digital; medida que fue adoptada a través de la aprobación conjunta por parte del Consejo, el 5 de diciembre de 2017, del Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459, el Reglamento (UE) 2017/2054 y, muy especialmente, de la Directiva 2017/2455.

Analizaremos los cambios que esta reforma presentará, de indudable interés para los vendedores de este sector que deberán adaptar su operativa a este nuevo escenario.

---

[2] Estos problemas han sido ampliamente tratados en nuestros trabajos anteriores, remitiendo al lector interesado a Martos García, J.J. (2002). Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico (I). En Revista del Centro de Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación, 237, 3-36; Martos García, J.J. (2003). Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico (II). En Revista del Centro de Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación, 238, 29-92; Martos García, J.J. (2004). La empresa virtual y la defraudación fiscal. En *Estudios sobre la fiscalidad de las pymes* (pp.107-126). Granada. Editorial de la Universidad de Granada; Martos García, J.J. (2005) La factura telemática en el ordenamiento tributario. Revista Información Fiscal, 71, 53-79; Martos García, J.J. (2006). *Imposición indirecta del comercio electrónico*. Valencia. Tirant lo Blanch; Martos García, J.J. (2007a). *Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo,* Sevilla. Instituto Andaluz de Administración Pública; Martos García, J.J. (2007b) *Defraudación fiscal y nuevas tecnologías.* Cizur Menor. Thomson Aranzadi. 2007; Martos García, J.J. (2011) La necesaria revisión del régimen jurídico de la factura electrónica como consecuencia de la Directiva 2010/45/UE, Impuestos, 22, 13-28; Martos García, J.J. (2015). La tributación europea sobre las operaciones internacionales. En *La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América. Una perspectiva de Derecho internacional, europeo y comparado* (pp. 1097 -1150). Valencia. Tirant lo Blanch.

II. IMPORTANCIA DE LA CALIFICACIÓN DE LAS OPERACIONES EN EL IVA COMO ENTREGAS DE BIENES O COMO PRESTACIONES DE SERVICIOS

En el IVA resulta imprescindible realizar una calificación inicial sobre la naturaleza de la transacción, de manera que debemos determinar si estamos ante una entrega de un bien o ante una prestación de un servicio, para precisar el régimen fiscal que le corresponde.

Para conocer la importancia de esta distinción y de la calificación adecuada de cualquier operación en el impuesto, y por tanto, en el mercado digital, debemos tener presente algunos aspectos de su configuración.

Dado que el objeto del IVA es gravar el consumo, parece oportuno que sea la Administración del lugar en el que éste se lleve a cabo la que aplique su normativa y recaude el impuesto, debiendo regir el principio de tributación en destino como regla general, sin perjuicio de algunas excepciones.

Partiendo de la idea anterior, el IVA en la Unión Europea presenta tres modalidades del hecho imponible: entregas de bienes y prestaciones de servicios, importaciones y adquisiciones intracomunitarias.

Esta distinción se entiende si atendemos a la época en la que se creó el impuesto y a su evolución en el contexto de la Unión Europea. Se diseña a mediados del siglo XX, cuando apenas existían servicios internacionales prestados a distancia y los pocos que había tenían un peso residual en el conjunto de las operaciones. En aquella época el comercio internacional trataba casi en su totalidad sobre bienes, objetos corporales que pasaban por el control aduanero, por lo que se aprovechó este medio, ya en práctica para liquidar los derechos aduaneros, en el diseño del IVA para liquidarlo conjuntamente.

Así, las mercancías que entraban en el territorio del impuesto debían someterse al IVA del país de destino, y para ello se optó por liquidarles el impuesto, junto a los derechos aduaneros, en el control fronterizo, estableciéndose una segunda modalidad del hecho imponible, las "importaciones", exclusivamente aplicable a las operaciones que versen sobre bienes y siempre que estos procedan de un territorio tercero.

Los servicios internacionales prestados a distancia por su propia naturaleza, no pasaban por aduana, por lo que quedaron excluidos de la modalidad del hecho imponible "importación".

La terminología IVA no contempla la importación de servicios. Se optó porque todos ellos se rigieran por la primera modalidad del hecho imponible, "entregas de bienes y prestaciones de servicios", de tal manera

que se establecieron una serie de reglas de localización que determinan el lugar donde se entienden prestado cada uno de ellos, en virtud de su naturaleza; si el servicio se localiza en el ámbito de aplicación del impuesto quedaría sujeto al IVA y si se considera prestado fuera, no sujeto.

Por otro lado, la abolición de los controles aduaneros entre los países de la Unión Europea provocó que las operaciones intracomunitarias de bienes tuvieran que regularse de forma distinta a las importaciones. En la década de los noventa dejaron de considerarse importaciones, dado que el sistema de liquidación del IVA previsto para esta modalidad del hecho imponible ya no era posible aplicarlo.

Para solucionar esta cuestión la Unión Europea optó por establecer a principio de 1993 un régimen transitorio para este tipo de operaciones, transitoriedad que inicialmente debía culminar el 1 de enero de 1996 con la aplicación del régimen definitivo y que, paradójicamente, aún sigue vigente.

Ese régimen transitorio solo resulta aplicable cuando la mercancía viaja de un Estado miembro a otro y distingue las entregas de bienes intracomunitarias entre empresarios y las entregas de bienes a distancia a particulares.

Las entregas de bienes intracomunitarias entre empresarios se seguían sometiendo a gravamen en el país destino. Para lograrlo, se estableció una exención plena a esas entregas intracomunitarias en el país de origen y, simultáneamente, se creó una tercera modalidad del hecho imponible, las adquisiciones intracomunitarias en el IVA del país de destino, siendo sujeto pasivo el empresario adquirente, habituado a presentar liquidaciones tributarias en su Administración. En esta modalidad del hecho imponible se invirtió la figura del sujeto pasivo, que pasaba a ser el adquirente y no quien efectúa la entrega. Con ello se lograba que fuese el operador que se encuentra en la jurisdicción que aplica y recauda el impuesto, la de destino, la que tuviese que autorrepercutirse y declarar ese IVA, simplificando y facilitando el cumplimiento y el control administrativo. Así, de forma coordinada, el vendedor del Estado de origen enviaba la mercancía libre de carga IVA en su país, al quedar ese tipo de entregas exentas plenamente en la regulación de su jurisdicción, para ser gravadas en el IVA del país de destino como adquisiciones intracomunitarias, correspondiente al adquirente declararlo.

Por otro lado, cuando las ventas intracomunitarias se realizaban a distancia a particulares se optó por establecer otro régimen de tributación. Los consumidores no suelen estar habituados a presentar periódicamente liquidaciones tributarias, por lo que se abandonó la idea de convertirlos en sujeto pasivo y considerar a estas operaciones como adquisiciones

intracomunitarias sujetas. Esta modalidad del hecho imponible exigía que la operación se realizará entre empresarios, por lo que excluía a este tipo de ventas a particulares.

Se prefirió que siguiesen siendo entregas de bienes acogidas a la primera modalidad del hecho imponible, siendo el vendedor el sujeto pasivo. Sin embargo, mantener el principio de tributación en destino suponía que los vendedores tuvieran que aplicar el IVA de cada Estado miembro, así como presentar autoliquidaciones del impuesto en cada una de esas Administraciones, elevando sus costes y dificultando notablemente su cumplimiento.

Para mitigar esta situación, se otorgó al vendedor una opción de tributar en su país de origen, aplicando el IVA de su Estado y evitando con ello presentar autoliquidaciones en el país de destino cuando sus ventas allí no fueran significativas. Para ello, era necesario que el volumen de este tipo de ventas a lo largo del año en cada país europeo no sobrepasase un umbral, fijado en cada caso por el país de destino, entre los 35.000€ y los 100.000€. Al principio del año el vendedor podía optar por tributar en el país de origen o en el país de destino. Si durante ese ejercicio se superaba este umbral, que variaba en cada Estado dentro del rango anterior, el vendedor quedaba obligado a someter el resto sus ventas durante ese año al IVA del país de destino, así como en el año siguiente.

Así las cosas, no cabe duda de que la distinción entre entrega de bienes y prestaciones de servicios en el IVA resulta crucial en las operaciones internacionales. En efecto, tanto el hecho imponible de la importación como el de la adquisición intracomunitaria exigen para su realización que las operaciones versen sobre bienes; y, de la misma forma, el régimen de las entregas a distancia a particulares comunitarios solo resulta aplicable cuando el objeto de la transacción sea un bien. Estos tres grupos de operaciones requieren que el objeto sea una mercancía. Como hemos apuntado, en estos casos, las prestaciones quedarían sujetas al IVA cuando, atendiendo a las reglas de localización de los servicios, se localicen en el territorio interior de aplicación del impuesto.

Pero también en el marco de las operaciones interiores, la entregas y las prestaciones tienen un régimen distinto en algunos elementos del tributo, tales como el devengo, el tipo de gravamen, las exenciones o, especialmente, las reglas de localización.

Por tanto, ya sea en operaciones interiores como internacionales, la adecuada calificación de la transacción como entrega de un bien o como prestación de servicios resulta imprescindible para determinar el régimen IVA que le corresponde.

III. PROBLEMA CALIFICATORIO DE LAS OPERACIONES EN EL MERCADO DIGITAL

Internet puede utilizarse solo para contratar el producto –comercio electrónico indirecto-, como cualquier otro canal de venta a distancia previo como la radio, tv o catálogo, pero además, también puede utilizarse para suministrarlo digitalmente –comercio electrónico directo. Este hecho diferencial no estaba previsto en el diseño del IVA y provocó un debate y revisión en el impuesto.

Hasta la llegada de la sociedad digital, la totalidad de los productos ostentaban unívocamente naturaleza material o inmaterial, siendo éste un rasgo inherente y definitorio de cada uno de ellos. Sin embargo, este hecho se quebró para los productos digitalizables. Así, un libro, una revista, una película o la música, dejaron de ser comercializados exclusivamente con un soporte material, para poder venderse también de forma desmaterializada, a través de internet u otro tipo de redes, lo que obligó a plantearse cuál era la calificación apropiada de estas operaciones en el IVA.

No obstante, la cuestión calificatoria no solo se limita a productos tangibles que se desmaterializan para ser transmitidos electrónicamente. También nos encontramos con servicios clásicos que ahora pueden ser prestados telemáticamente y que presentan un problema similar, ya que habrá que determinar si en los casos en los que se presten electrónicamente, continuará siendo aplicable la calificación tradicional o, si por el contrario, pasarán a convertirse en un nuevo tipo de servicios, informáticos o electrónicos, con un régimen fiscal diferenciado. Me estoy refiriendo a servicios docentes, sanitarios o financieros, entre otros.

En el mercado digital encontramos ciertos bienes y servicios, los digitalizables, que presentan una naturaleza dual cuando son transmitidos telemáticamente. Por un lado se transforman en bits informáticos, pero por otro, mantienen la esencia del producto tradicional. Este binomio es la clave de la situación creada y posicionarse sobre cuál de los dos aspectos de su naturaleza prevalece, determinará la calificación en el IVA.

Si se considera que prevalece su naturaleza esencial supondrá aplicar la misma calificación IVA con independencia de la modalidad de suministro. Estaríamos ante un libro, una película o un servicio docente en cualquier caso y su calificación como entrega o prestación no debería variar

Por el contrario, si se considera que prevalece su naturaleza electrónica, entonces tendríamos dos productos distintos y su calificación IVA podría diferir atendiendo a la forma de suministro, justificándose abiertamente un tratamiento fiscal diferenciado.

En todo caso, si optamos por calificar de forma diferente las actividades que se presten electrónicamente respecto a las mismas realizadas de forma tradicional, se producirá una divergencia en el régimen jurídico aplicable que podrá afectará no solo a su consideración como importación, adquisiciones intracomunitaria o ventas a distancias a particulares intracomunitarios, sino que también alcanzará a aspectos tan significativos como el tipo de gravamen, exenciones, deducciones, sujeto pasivo y reglas de localización.

Algunos de esos bienes y servicios digitalizables, por su carácter cultural o social, han disfrutado de beneficios fiscales, como un tipo de gravamen reducido, como libros o revistas, o una exención limitada, -servicios médicos, docentes, financieros-[3]. Pues bien, si la calificación inicial difiere, prevaleciendo la naturaleza electrónica frente a su naturaleza esencial, cabría plantearse si dejarían de disfrutar de este beneficio fiscal cuando se suministrasen telemáticamente, al perder su condición de entrega de bienes o de servicio tradicional, para pasar a ser calificados como prestaciones de servicios electrónicos.

De igual modo, si la calificación inicial difiere, los nuevos servicios electrónicos deberían quedar sometidos a una regla de localización determinada, que podía diferir de la aplicable a esos productos cuando fuesen comercializados de forma tradicional.

IV. LOS SERVICIOS PRESTADOS VÍA ELECTRÓNICA. TRATAMIENTO Y EVOLUCIÓN NORMATIVA HASTA LA DIRECTIVA 2017/2455

IV.1. Concepto. La ruptura con el principio de neutralidad

El legislador europeo optó en el IVA por una calificación diferenciada de las mercancías digitalizables: entrega de bienes cuando se suministran con formato tangible y prestaciones de servicios cuando se desmaterializan y se transmiten forma telemática, despojándose del soporte material que tradicionalmente los había acompañado.

[3] Anexo III Directiva 2006/112 y art.91.2.2 LIVA establecen el tipo reducido, mientras que arts.132 y 135 Directiva 2006/112/CE y art.20 LIVA prevén las exenciones limitadas.

¿Pero cómo calificar entonces a estos nuevos servicios, de manera genérica o mediante una modalidad específica *ad hoc*? Ante la disyuntiva anterior, la Unión Europea optó por crear una nueva modalidad, los servicios prestados vía electrónica, atribuyéndoles inicialmente unas reglas de localización muy similares, a los servicios de telecomunicaciones y TV, para posteriormente, a partir de 2015, unificarlas.

Fue la Directiva 2002/38/CE la que reguló por primera vez y con un régimen propio los servicios prestados vía electrónica. Estableció una enumeración abierta de actividades que tenían esta calificación que se incorporó al anexo L de la Directiva 1977/388/CE y, posteriormente, al anexo II de la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA, cuando ésta reemplazó a aquella.

La definición inicial que contenía la propuesta de Directiva[4] desapareció del texto final de la Directiva 2002/38/CE, si bien, el legislador español la incorporó al transponerla al ordenamiento interno mediante la Ley 53/2002, incluyéndola en la Ley 37/1992 del IVA en los mismos términos que aún hoy sigue vigente[5].

Con la definición y la enumeración abierta resulta evidente que las mercancías digitales que se suministran desmaterializadas pierden su condición de bienes y pasan a ser calificados como servicios prestados vía electrónica, primando su condición electrónica y con ello bifurcándose el régimen IVA en virtud de la forma de suministro.

---

[4] COM (2000) 349

[5] Art.69.Tres.4º LIVA "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 y, entre otros, los siguientes:

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.

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".

Sin embargo, se planteó la duda sobre si esta nueva categoría de servicios alcanzaba también a aquellos tradicionales, como los sanitarios, financieros, de traducción, de consultoría, etc. que también podían suministrarse por Internet.

La enumeración del anexo II de la Directiva 2006/112/CE considera expresamente como servicio prestado vía electrónica el suministro de enseñanza a distancia, pero guarda silencio sobre el resto de servicios indicados que también pudieran prestarse íntegramente por internet. ¿Cómo interpretar ese silencio? ¿Pasaban a ser calificados como servicios prestados vía electrónica o mantenían su calificación tradicional?

Para precisar ésta y otras cuestiones, el Consejo aprobó el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, dedicando el art.7 y el Anexo I a esta materia[6].

En art.7.1 los define como "los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información".

[6] Según redacción dada por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013

El art.7.2 y el Anexo I del Reglamento 282/2011 realizan una enumeración exhaustiva de los servicios prestados vía electrónica[7], mientras que

[7] Art.7.2 Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011. "El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:

a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;
b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;
d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;
e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);
f) los servicios enumerados en el anexo I".

El Anexo I de ese Reglamento precisa cada uno de los grupos de servicios prestados vía electrónica contenidos en el Anexo II de la Directiva 2006/112/CE. Así, dentro del :

(1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos, incluye

– alojamiento de sitios web y de páginas web;
– mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas;
– administración de sistemas remotos
– depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos; e) suministro en línea de espacio de disco a petición.

(2) Suministro de programas y su actualización, incluye;

– acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones;
– programas para bloquear la descarga de banners publicitarios;
– descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras;
– instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web;
– instalación automatizada en línea de cortafuegos.

(3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos, incluye:

– acceso o descarga de fondos de escritorio;
– acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas;

el art.7.3 manifiesta expresamente aquellos otros que quedan excluidos[8].

– contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas;
– suscripción a periódicos y revistas en línea;
– weblogs y estadísticas de sitios web;
– noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos;
– información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados;
– suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, banners en un sitio web o página web; i) uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.

(4) 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;

– acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles;
– acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos;
– acceso o descarga de películas;
– descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles; e) acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.

(5) Suministro de enseñanza a distancia.

– enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno;
– ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente, sin intervención humana.

[8] Conforme al art 7.3 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, No son considerados servicios prestados vía electrónica:

"a) los servicios de radiodifusión y televisión;

b) los servicios de telecomunicaciones;

c) las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica;

d) los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares;

e) el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas;

f) los CD y casetes de audio;

g) las cintas de vídeo y DVD;

h) los juegos en CD-ROM;

i) los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico;

j) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota;

k) los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos;

l) los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea;

De la lectura de estos preceptos se desprende que serán servicios prestados vía electrónica los que cumplan simultáneamente dos requisitos: (a) que resulta innecesaria una intervención humana mínima (b) y que no sean viables si no se suministran telemáticamente.

Por tanto, en los servicios tradicionales que se prestan íntegramente por internet prevalece su naturaleza esencial y quedarían excluidos de esta categoría siempre que no se presten de forma automática, requiriéndose una cierta intervención humana, normalmente que aporte conocimiento.

Por ello expresamente excluye los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico; e incluso también quedan fuera una parte de los servicios docentes, aquellos en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota. Solo en aquellos casos en los que la enseñanza *on line* se encuentre automatizada y no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, sería considerada como servicio electrónico.

La Unión Europea ha basado su posición en el argumento de que se trata de productos distintos y, por tanto, que pueden ser gravados de forma diferenciada. Esta posición la ha mantenido desde entonces, pero a nuestro juicio resulta cuestionable. ¿La inexistencia del papel y su descarga electrónica hace realmente que el libro (o la revista) sea esencialmente distinto? Por otro lado ¿Cuál es grado de intervención humana necesario en los servicios tradicionales que se prestan electrónicamente para que mantengan su calificación tradicional? y, en cualquier caso, ¿Queda justificada un trato diferenciado en el IVA en todos estos casos en virtud de la modalidad de suministro? A nuestro juicio, simplemente, creemos que no, dado que un impuesto que parte del principio de neutralidad, esto es, que el origen y la longitud de la cadena de distribución no deben influir en la carga final que soporte el consumidor, debería también trasladarlo

---

m) los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión;

n) los servicios de ayuda telefónica;

o) los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal;

p) los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas;

q) los servicios telefónicos que incluyan un elemento de vídeo, comúnmente denominados servicios de videofonía;

r) el acceso a Internet y a la World Wide Web;

s) los servicios telefónicos prestados a través de Internet.

a este ámbito, evitando convertirse en un factor que ofrezca una ventaja competitiva a un sector (tradicional) frente a otro (electrónico) en productos esencialmente idénticos. Así se recogía a finales del siglo XX en la comunicación de la Comisión europea en esta materia "Comercio electrónico y fiscalidad indirecta", que al formular los principios que debían inspirar la regulación IVA del comercio electrónico resaltaba el principio de neutralidad en esa doble vertiente, espacial e intersectorial[9].

La neutralidad espacial suponía que "las consecuencias fiscales fuesen idénticas para bienes y servicios independientemente de que se adquirieran dentro de la Unión Europea o fuera de ella"; y la neutralidad intersectorial también demandaba identidad de trato "para bienes y servicios independientemente de la fórmula comercial utilizada y de que el suministro se efectúe on line u off line" (Comisión Europea, 1998:3)[10].

Este principio de neutralidad, consensuado inicialmente en las instituciones comunitarias y en la OCDE[11], fue incumplido al establecer en la regulación los servicios prestados vía electrónica y su régimen IVA diferenciado.

Resulta llamativo comprobar como las siguientes reformas han intentado mitigar la discriminación de trato generada por la regulación inicial que adoptó la Unión Europea, asumiendo con ello implícitamente su error original; y en esta línea también se dirigen las medidas fiscales, propuestas algunas y adoptadas otras, en el marco de la estrategia europea

---

[9] Los servicios de la Comisión Europea sacaron a la luz los primeros trabajos en la materia en 1997 con el Documento de trabajo del Grupo de trabajo nº 1, Armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, —Informe provisional sobre las implicaciones del comercio electrónico para el IVA y las aduanas—, y con la Comunicación Iniciativa europea de comercio electrónico COM (97) 157 final, de 16 de Abril.

Posteriormente, el 17 de junio de 1998, y en base a estos trabajos previos, publicó la Comunicación "Comercio electrónico y fiscalidad indirecta" COM (1998)374 final, que recogía un conjunto de orientaciones generales que debían sentar las bases de las reformas normativas futuras. Los Principios y Directrices propuestos por la Comisión Europea fueron bien recibidos por el resto de instituciones europeas y sobre ellos se alcanzó un alto grado de consenso, de manera que el 6 de Julio de 1998 fueron adoptados por el Consejo Europeo, constituyendo la base de la contribución europea a la Conferencia Ministerial de la OCDE en Ottawa sobre fiscalidad del comercio electrónico.

10 Comunicación de la Comisión "Comercio electrónico y fiscalidad indirecta" COM (1998)374 final, de 16 de junio de 1998.

[11] En el marco de la OCDE consúltese los resultados de las Cumbres de Turkú (Finlandia), en Noviembre 1997, y de Ottawa, en Octubre 1998; en la primera de estas reuniones se alcanzó un consenso sobre los Principios de tributación que debían regir la fiscalidad del comercio electrónico, que fueron ratificados en la segunda, estando entre ellos el Principio de neutralidad.

del mercado único digital, llegando a alcanzar un grado de convergencia notable, ciertamente respetuoso con el principio de neutralidad espacial e intersectorial.

IV.2. Tipo de gravamen previsto para los servicios prestado vía electrónica

La Directiva 2002/38/CE aplicó a todos los servicios prestados vía electrónica el tipo general de IVA (21% en la actualidad en España), con independencia de cuál sea la naturaleza esencial de la actividad.

En este sentido, han sido múltiples las cuestiones planteadas a la Comisión Europea, en especial, sobre la posible traslación del tipo de gravamen reducido (en España del 4% - art.91 Ley 37/1992 LIVA) para los libros y revistas, como bienes de interés cultural, cuando se descarguen electrónicamente. Con ello se incentiva fiscalmente la compra en formato material, en detrimento de las descargas electrónicas, perjudicando a éste sector.

Sin embargo, la Comisión Europea siempre se ha manifestado tajante, discriminando los productos digitalizados de los no digitalizados, aunque ambos tuviesen la misma esencia, atribuyéndole al libro en papel el tipo reducido y a la descarga electrónica el tipo general[12].

Este tema ha llegado al TJUE, quien ha venido fallando de la misma forma, como muestran sus Sentencias de 5 de marzo de 2015, asuntos C-479/13 y C-502/13, y de 7 de marzo de 2017, asunto C-390/15.

Tras 2 décadas de discriminación fiscal de los libros, periódicos y revistas electrónicas en Europa, dentro de la estrategia para alcanzar un mercado único digital, la Comisión Europea presentó el 1 de diciembre de 2016 una Propuesta de Directiva COM(2016) 758 final que pretende corregir esta situación, aplicándole también el tipo reducido cuando las venta sea electrónica. En caso de que prospere, sería la primera vez que un servicio prestado vía electrónica no se rija por el tipo general.

Mientras escribimos estas líneas, esta propuesta aún no se ha aprobado, estando los Ministros en el seno del Consejo en la búsqueda de un acuerdo que ponga fin a esta discriminación.

---

[12] Sobre el tipo de gravamen aplicable a los libros en formato electrónico, consúltese las siguientes preguntas parlamentarias y respuestas de la Comisión Europea, de 26 de octubre de 2009 y 20 de enero de 2010 (P-5352/09); y de 27 de mayo y 30 de julio de 2010 (E-3754/2010)

IV.3. Reglas de localización de los servicios prestados vía electrónica

Se aprecian 3 etapas en la regulación de la localización de los servicios prestados vía electrónica, abordando el estudio de las dos primeras, 2003-2014 y 2015-2018, en este epígrafe.

La última, vigente a partir del 1 de enero de 2019, viene dada por el nuevo marco normativo que ha introducido la Directiva 2017/2455, por lo que será tratada en el epígrafe posterior dedicado a ésta.

IV.3.1. Periodo 2003-2014

La Directiva 2002/38/CE, que modificó la Directiva 77/388/CEE que regulaba por aquel entonces el IVA, y la Ley 53/2002 incorporaron una regla especial de localización de los servicios prestados vía electrónica, basada en el Principio de tributación en destino (destinatario se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto), salvo en aquellas prestaciones intracomunitarias dirigidas a particulares, que seguían el Principio de tributación en origen (lugar donde se encuentre el prestador).

Cuando la Directiva 77/388/CEE fue sustituida por la vigente Directiva 2006/112/CE sobre el IVA, las reglas de localización de los servicios prestados vía electrónica se mantuvieron en los mismos términos. Esta legislación se mantuvo hasta la reforma general de las reglas de localización de las prestaciones de servicios que trajo la Directiva 2008/8/CE, que entró en vigor de forma gradual, de manera que aunque hubo algún cambio formal a partir de 2010, no fue hasta el 1 de Enero de 2015 cuando se produjo el cambio sustancial para los servicios prestados vía electrónica.

IV.3.2. Periodo 2015-2018

La Directiva 2008/8/CE, que modificó la Directiva 2006/112/CE, traspuesta a nivel interno mediante la Ley 28/2014, pasó a considerar desde el 1 de enero de 2015 que todos los servicios prestados vía electrónica quedaban localizados en destino, atribuyéndoles la misma regla de localización.

Desde entonces y hasta final de 2018, los servicios electrónicos, de telecomunicaciones[13] y TV[14] se han sometido a las mismas reglas de localización y siempre se han localizado en destino conforme a los arts. 44 (destinatario sea un sujeto pasivo que actúe como tal), 58 (destinatario no sea sujeto pasivo) y 59.bis (en ambos casos cuando realice el consumo en territorio comunitario IVA) de la Directiva 2006/112/CE; reglas que a nivel interno quedaron regulada en los puntos 1 y 3 del art.69 y en los puntos 1 y 2 del art.70 LIVA. Los puntos de localización utilizados como lugar de destino son el establecimiento permanente, la sede de dirección económica y el domicilio o residencia habitual.

La modificación de la regla de localización a partir de 2015 afectó esencialmente a los servicios intracomunitarios a particulares (destinatario no sea sujeto pasivo), que eran los únicos que previamente quedaban localizados en origen. Cuando estos servicios, prestados por un operador establecido (sede de actividad, establecimiento permanente, domicilio o residencia) en un Estado miembro del territorio comunitario del IVA, tengan como destinatarios a personas que no tengan la consideración de sujetos pasivos, esto es a consumidores finales, domiciliados en otro Estado miembro, pasarán a tributar en destino y no en origen como hasta entonces. Los prestadores radicados en la UE quedaron obligados a determinar el IVA devengado y a repercutirlo a sus clientes particulares en cada uno de los Estados miembros en los que prestaban estos servicios, conforme a la normativa allí vigente y no a la de su país de origen. Por tanto, si realizan ventas de esta naturaleza en otros 27 Estados miembros, tenían que conocer y aplicar el tipo de gravamen IVA de cada uno de esos 27 Estados europeos.

Con esta regla se pretendía corregir una doble discriminación. Por un lado, la existente previamente entre operadores establecidos en la Unión Europea (principio de tributación en origen) respecto a los que se encontraban fuera de la Unión (principio de tributación en destino). Con ella todos los operadores, europeos o no europeos, pasaron a localizar estos servicios conforme al principio de tributación en destino.

---

[13] El concepto y delimitación de los servicios de telecomunicaciones se encuentran en el art.24.2 de la Directiva 2006/112/CE y en el art.6 bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, según redacción dada por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013

[14] El concepto y delimitación de los servicios de radiodifusión y TV se encuentran en el art.6 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, según redacción dada por el Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013.

Por otro lado, la discriminación entre operadores europeos establecidos en Estados miembros distintos. Al aplicarse tipos impositivos IVA distintos en cada Estado miembro, la aplicación del principio de tributación en origen establecía una ventaja competitiva para aquellos que se establecieran en Estados con tipos bajos, discriminando negativamente a aquellos que lo hicieran en otros con tipos más altos.

Ambas situaciones se corregían, de manera que el IVA que soportaba el particular europeo en este tipo de ventas sería el mismo con independencia de donde se encontrase el prestador.

Sin embargo, no todo era positivo. Al aplicar a los vendedores europeos el principio de tributación en destino, se complicaba el cumplimiento para éstos. Al ser los destinatarios particulares no se contemplaba la inversión del sujeto pasivo y, en consecuencia, quedaban obligados a conocer y aplicar el IVA de cada Estado miembro al que dirigieran la venta.

Para concretar el principio de tributación en destino, el punto de conexión con el ámbito espacial del impuesto utilizado, tanto si el destinatario es o no sujeto pasivo (empresario o profesional), fue el establecimiento permanente, la sede de su actividad económica y, en su defecto, su domicilio o residencia habitual.

Como complemento a la regla anterior, se prevé que cuando el uso y la explotación efectiva del servicio se realizase en el territorio de aplicación del impuesto, se localizaría en su interior, aunque el destinatario no se encontrase establecido o no tuviese su residencia o domicilio habitual o sede de actividad en el territorio de aplicación del impuesto y con independencia de que sea o no sujeto pasivo.

IV.4. Necesidad de comprobar la naturaleza y la localización de las partes. Presunciones sobre la localización del cliente

Siguiendo la regla general del IVA, el sujeto pasivo será el prestador del servicio prestado vía electrónica.

Esta regla tiene como excepción el caso en que el prestador no se encuentre establecido en el territorio de aplicación del IVA y el destinatario sea un empresario o profesional que si lo esté, en cuyo caso, será este último el sujeto pasivo, autorrepercutiéndoselo. Con la inversión del sujeto pasivo se consigue facilitar el cumplimiento, dado que al destinatario le será más fácil cumplir con su legislación que al vendedor y, además, también se facilita el control por parte de la Administración a la que corresponde el tributo, que pasará a dirigirse a un operador establecido en su territorio.

Cuando estemos ante servicios prestados a particulares sujetos al IVA, el prestador siempre será el sujeto pasivo, circunstancia de suma importancia si tenemos presente el carácter trasnacional que puede tener el comercio electrónico.

El prestador necesita saber la naturaleza del destinatario y su localización. Eso determinará si se convierte en sujeto pasivo y, en caso afirmativo, le permitirá conocer la jurisdicción y el régimen IVA que tendrá que aplicar.

Así, un servicio prestado vía electrónica por un empresario español a un empresario francés no quedaría sujeto al IVA español, sino al IVA francés (principio de tributación en destino), siendo el sujeto pasivo el empresario galo.

Sin embargo, si el destinatario del mismo servicio fuese un consumidor final francés, desde 2003 a 2014 habría quedado sujeto al IVA español (principio de tributación en origen) y el sujeto pasivo habría sido el empresario español que lo prestaba. Este régimen cambió, como hemos visto anteriormente, y desde 2015 a 2018 habría quedado sujeto al IVA francés (principio de tributación en destino), si bien seguiría siendo sujeto pasivo el empresario español, que tendría que conocerlo y aplicarlo en factura y en su autoliquidación IVA.

Para que se pueda aplicar correctamente el impuesto la regulación debe ofrecer instrumentos para vencer el anonimato de las partes y ofrecer a los empresarios o profesionales esa información imprescindible: naturaleza y localización de la contraparte.

Uno de esos instrumentos es la base de datos VIES, que permite la comprobación del número de identificación IVA facilitado a un empresario o profesional[15]. Si la contraparte facilita este número al vendedor, este podrá hacer la comprobación, obteniendo una respuesta sobre si está dado de alta, su nombre y dirección. Dado que los particulares carecen de un número de identificación IVA, este sistema solo es efectivo cuando la contraparte es un empresario o profesional, permitiendo corroborarlo y saber el país que se lo facilitó.

Inicialmente este tipo de comprobaciones solo la podían hacer los empresarios o profesionales establecidos en el territorio comunitario del IVA. Sin embargo, para hacer efectivo el régimen de los servicios prestados vía electrónica, el Reglamento Comunitario 792/2002 modificó diversas

[15] El acrónimo VIES responde a la expresión británica *VAT Information Exchange System,* que se podría traducir como Sistema de Intercambio de Información IVA. La base de datos se puede consultar en http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatRequest.html

disposiciones del Reglamento Europeo 218/92, en materia de cooperación administrativa -reemplazado inicialmente por el Reglamento 1798/2003 que a su vez fue sustituido por el Reglamento (CE) 904/2010-, extendiendo el ámbito subjetivo de confirmación de la información a los sujetos no establecidos en el territorio comunitario del IVA que presten estos servicios.

Se obligó a todos los Estados miembros a ofrecer la posibilidad de realizar por Internet y en tiempo real la consulta de las bases de datos VIES; y, además, extendió el ámbito subjetivo de confirmación de la información, a los sujetos no establecidos que presten estos servicios, de manera que en base a la información suministrada por el prestatario, el prestador podrá conocer si éste tiene la condición de un empresario o profesional identificado en territorio comunitario y, en caso de que así fuese, el Estado miembro concreto que le facilitó esta identificación.

A partir del 1 de Enero de 2015 y coherentemente con la regla de localización común para los servicios prestado vía electrónica, de telecomunicaciones y de tv, prevista en la Directiva 2008/8/CE, el art.31 del Reglamento (CE) 904/2010 extiende ese ámbito subjetivo a los operadores no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones o televisión.

Según disponen los arts. 31 y 32 del Reglamento (CE) 904/2010 y el art. 18 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, y salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo si éste le ha comunicado su número de identificación individual a efectos IVA y verifica la confirmación de la validez de dicho número, así como el nombre y dirección correspondientes (Estado miembro), a través de las bases de datos VIES.

Por otro lado, el prestador podrá considerar que el cliente no tiene la condición de sujeto pasivo si puede demostrar que no le ha comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA, salvo que disponga de información que le indique lo contrario.

Sin embargo, cuando el adquirente es un empresario o profesional establecido en un territorio tercero, fuera del territorio comunitario del IVA; o bien un particular, con independencia de su lugar de establecimiento, la base de datos VIES no es un instrumento válido que permita identificarlos y determinar la localización de la operación.

Es por ello que la regulación debe ofrecer otras alternativas al vendedor. Así, el cliente deberá facilitar al prestador el lugar donde se encuentre establecido, su domicilio o residencia habitual y éste debe comprobar dicha información "a través de medidas normales de seguridad comercial,

como las relativas a los controles de identidad o de pago", según reiteran los arts. 18.3 y 23.2 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

No obstante, identificar la localización del cliente cuando se prestan servicios electrónicos y, por tanto, no hay un lugar físico de envío del producto, puede presentar dificultades. Por ello, era recomendable una mayor concreción de como localizar la operación, que facilitara la aplicación del tributo y que evitará diferencias en las regulaciones internas.

El motivo anterior, unido a que a veces estos criterios de sujeción no son reveladores del lugar de consumo, del verdadero lugar en el que se utiliza, provocó que el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 –arts.24 bis a 24 septies-, según redacción dada por el Reglamento de Ejecución (UE) 1024/2013, haya establecido una serie de presunciones que igualmente entraron en vigor en el 1 de Enero de 2015, sobre el lugar donde el cliente está ubicado, tiene su domicilio o su residencia habitual o realiza el uso y disfrute del servicio; simplemente, presunciones de donde debe quedar localizado éste. Así, se presumirá la ubicación del cliente:

1. Si los servicios se prestan en sitios tales como una cabina telefónica, zona WIFI, cibercafé, restaurante o vestíbulo de un hotel, en los que se requiere la presencia física del cliente, en ese lugar (Art.24.1 bis).
2. Si los servicios se prestan a bordo de un buque, avión, o tren destinado al transporte de pasajeros en un trayecto intracomunitario, el lugar de partida (Art.24.2 bis).
3. Si los servicios se prestan a través de una línea fija terrestre, se presumirá que la ubicación del cliente es aquella en la que la línea esté instalada (Art.24.ter.a).
4. En el caso de que se presten a través de redes móviles, se presumirá que la ubicación del cliente es el país identificado por el código de teléfono de la tarjeta SIM (Art.24.ter.b).
5. En los servicios en los que es necesario usar un descodificador o una tarjeta de televisión (sin usar línea fija terrestre), se presumirá que la ubicación del cliente es el lugar en el que se encuentre el descodificador, o si no se conoce, el lugar al que se envió la tarjeta (Art.24.ter.c).
6. En cualquier otro caso, se presumirá que la ubicación del cliente es el lugar que haya determinado el prestador del servicio basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los siguientes (Art.24.ter.d y art.24 septies):
   - Dirección de facturación
   - Dirección IP del dispositivo usado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización

- Datos bancarios del cliente, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección de facturación que disponga el banco
- Código de móvil del país almacenado en la tarjeta SIM
- Ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la que se presta el servicio
- Otra información relevante desde el punto de vista comercial

Transcurridos varios años y tras una evaluación de los requisitos para la aplicación de tales presunciones, se ha comprobado que a las pequeñas empresas le resulta muy gravoso obtener, en determinadas circunstancias, 2 elementos de prueba no contradictorios del lugar en el que está establecido o tiene su domicilio o su residencia habitual su cliente.

Por eso, para simplificar y reducir la obligación, a partir del 1 de Enero de 2019 el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 modifica el art.24 ter del Reglamento Ejecución (UE) 282/2011 para que a las empresas cuyas prestaciones intracomunitarias a consumidores se sitúen por debajo de 100.000€ durante el año, solo se les exija un elemento de prueba de la ubicación del cliente, facilitado por una persona distinta a éste y al prestador, que intervenga en la prestación de los servicios.

Por otro lado, advirtamos que las presunciones expuestas son *iuris tantum,* de manera que el propio art.24 quinquies del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 dispone que podrán ser refutadas si se obtienen tres o más elementos de prueba no contradictorios que demuestren que la ubicación del cliente está en otro lugar.

Notemos que conforme a esta regulación, los vendedores deben implementar sistemas técnicos para recoger y almacenar los datos referidos en las presunciones y utilizados como medio de prueba, que les han llevado a aplicar el régimen IVA correspondiente a cada servicio prestado vía electrónica. Esta información debe estar disponible en caso de que sean objeto de comprobación tributaria por las Administración, condicionando a la operativa habitual del sector.

IV.5. Régimen especial para operadores que presten servicios a particulares comunitarios

IV.5.1. Periodo 2003-2014

Una de las medidas más significativas del marco regulador de los servicios prestados vía electrónica que trajo la Directiva 2002/38/CE fue

el establecimiento de un régimen especial, de carácter voluntario, previsto actualmente en la Sección II del Capítulo VI del Título XII de la Directiva 2006/112 y desarrollado en el Reglamento (UE) 904/2010 y en los Reglamentos de Ejecución (UE) 282/2011 y 815/2012. Este régimen se recoge a nivel interno en la Ley 28/2014, Capítulo XI del Título IX de la LIVA.

Este régimen especial fue el único existente para los servicios prestados vía electrónica hasta 31 de diciembre de 2014. Podían acogerse a éste los prestadores establecidos en territorios terceros, fuera del territorio comunitario del IVA, que no disponían de un número de identificación IVA en algún Estado miembro, y siempre que prestasen servicios electrónicos a particulares comunitarios.

Su principal finalidad fue la de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los operadores no establecidos, dado que la implantación del principio de tributación en destino convirtió a estos últimos en sujetos pasivos cuando los destinatarios de sus servicios electrónicos eran particulares.

Sin embargo, el legislador fue consciente de las dificultades de cumplimiento que encontrarían cuando realizasen ventas en todos los Estados miembros. Estando en el régimen general del IVA, tendrían que presentar autoliquidación e ingreso en cada uno de ellos por las cuotas de IVA devengadas en su interior. Esto supondría tratar periódicamente con gran número de Administraciones en diferentes lenguas y con normativas distintas en aspectos de cumplimiento, lo que provocaría al operador no establecido unos elevados costes que podrían incitarlo a la defraudación.

Ante esta situación, el régimen especial les facilitó y simplificó el cumplimiento, para que aquellos que tuviesen la intención de hacerlo lo hicieran tratando con una sola Administración. Para ello, los que se acojan a éste tendrán obligación de identificarse en un único Estado miembro, donde presentarán una declaración, de forma periódica, por sus ventas a particulares en todo el territorio comunitario del IVA.

No obstante, indiquemos que el régimen especial no afecta a la regla de localización que resulte aplicable, de manera que aunque el prestador que se acoja al mismo solo tendrá obligación de presentar una única declaración periódica en el Estado en que se identifique, localizará sus ventas en cada uno de los Estados de consumo y no, de forma general, en el de registro, como proponía la Propuesta de Directiva Comunitaria COM (2000) 349 Final.

Eso implica que para cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales en la Comunidad, tendrá que conocer el régimen IVA de cada uno de los Estados miembros en los que realice ventas a particulares, aplicando el

tipo de gravamen vigente en el territorio donde localice cada una de ellas, sin perjuicio de que las declare todas en una única declaración.

En su declaración periódica en el Estado de identificación deberá desglosar las bases imponibles, los tipos impositivos y las cuotas repercutidas en cada uno de los Estados miembros donde haya efectuado ventas a particulares. Con posterioridad, y en virtud de estos datos, el Estado de registro trasferirá a los Estados de consumo la información y los fondos que les corresponderían por las cuotas devengadas en su territorio.

Notemos que acogiéndose a este régimen especial, las ventas del operador no establecido devengarán una cuantía de IVA idéntica a la que correspondería si estuviese en el régimen general. Sin embargo, no tendrá obligación de presentar declaración ni de nombrar representante fiscal en cada uno de los Estados miembros donde realice ventas, salvo en el Estado de registro, por lo que se reducirán sensiblemente sus costes de cumplimiento.

El operador que hubiese soportados cuotas de IVA en el territorio de la Comunidad tendrá que acudir el procedimiento especial de devolución, previsto en la Directiva 86/560/CE y a nivel interno en el art.119 LIVA, para recuperarlas, si bien no será necesario que nombre representante fiscal en los Estados donde lo inicie. Por tanto, no podrá utilizar la declaración única de todas sus ventas electrónicas a particulares para minorarse las cuotas IVA que haya podido soportar en el interior del territorio comunitario.

Por otro lado, estableció obligatoriamente el cumplimiento vía electrónica de las obligaciones derivadas de este régimen, como la presentación de declaraciones y la llevanza de registros electrónicos que puedan ser consultados por la Administración, mandato que entendemos razonable si atendemos a que se trata de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad y familiarizados con el medio telemático, a través del cual desarrollan su actividad económica.

IV.5.2. Periodo 2015-2018

Conforme a la Directiva 2008/8/CE, la equiparación a efectos de la localización de los servicios prestados vía electrónica, de telecomunicaciones y radio televisión a partir del 1 de enero de 2015 fue acompañada de forma coherente de una ampliación del régimen especial anterior.

Así, los operadores no establecidos en el territorio comunitario del IVA que presten servicios de telecomunicaciones y televisión a particulares localizados en el territorio de algún Estado miembro también podían

acogerse al régimen especial en los mismos términos que aquellos que prestaban servicios electrónicos

Pero además también estableció un nuevo régimen especial, análogo al anterior, para operadores europeos que presten servicios intracomunitarios a particulares, incorporado en su Sección 3 del Capítulo 6 de su Título XII.

Debido a la modificación de la regla de localización, que pasaba a aplicar el principio de tributación en destino a las prestaciones intracomunitarias a particulares, los operadores establecidos en territorio comunitario del IVA que prestasen alguno de estos 3 tipos de servicios (electrónicos, telecomunicaciones y tv) se encontraron en una situación similar a los no establecidos en la Unión Europea. Tendrían las mismas dificultades de cumplimiento, dado que deberían conocer y aplicar el IVA de cada Estado miembro donde realizan ventas y presentar autoliquidación e ingreso en cada uno de ellos por las cuotas de IVA devengadas en su interior, aumentando sus costes de cumplimiento e incitándolos a la defraudación.

Así, a fin de simplificar la gestión de sus autoliquidaciones, los operadores establecidos en el territorio comunitario del IVA que se acogieran a este régimen especial solo tendrían que presentar una única declaración en el Estado miembro en que se encontrasen establecidos (en caso que estén establecidos en varios, aquel en el que eligieran) y se hubieran identificado a efectos del mismo, desglosando ventas totales e IVA de cada Estado (bases, tipos aplicados y cuotas totales correspondientes a cada uno). Posteriormente, su Administración se encargará de transferir la información y los fondos ingresados a cada uno de los Estados.

Este sistema especial de ventanilla única es opcional en todo caso, y su finalidad es equiparar a proveedores establecidos y no establecidos en la UE, permitiéndoles que declaren y paguen el IVA devengado en los diferentes Estados miembros en uno solo, y todo ello sin alterar la localización de las operaciones en el Estado destino.

Finalmente señalar dos aspectos comunes al régimen especial anterior. Por un lado, si el operador europeo acogido a este régimen hubiese soportado cuotas de IVA en otros Estados miembros de la Comunidad, no podrá utilizar ésta declaración para minorar las cuotas declaradas a modo de deducción. En ese caso se regirá por el procedimiento de devolución previsto en Directiva 2008/9/CE y Art.119 LIVA.

Por otro, también queda obligado al cumplimiento vía electrónica de las obligaciones formales derivadas de este régimen, como la presentación de la declaración y a la llevanza de registros electrónicos que puedan ser consultados por la Administración.

V. RÉGIMEN DE LAS VENTAS A DISTANCIA INTRACOMUNITARIAS A CONSUMIDORES. TRATAMIENTO NORMATIVO HASTA LA DIRECTIVA 2017/2455

En el mercado digital no solo están presentes los servicios prestados vía electrónica, sino que también son objeto de transacción operaciones sobre bienes contratados a través de la red que son enviados posteriormente al destinario mediante transporte.

La aparición de estas operaciones de comercio electrónico indirecto no supuso una nueva realidad con rasgos distintos a las ventas a distancia de bienes en el IVA, contempladas previamente y cuyo régimen se hacía depender esencialmente del lugar de inicio del transporte, del lugar de destino, de la naturaleza del destinatario y en el caso de que éste no fuese sujeto pasivo de algún otro requisito, pero en ningún caso del canal de contratación.

Muchas de las ventas entre empresarios se hacían mediante teléfono o fax, especialmente cuando se trata de segundas ventas o ulteriores; y en el caso de las ventas a particulares, existía un sector dedicado a la venta a distancia utilizando como escaparate comercial catálogos o revistas, radio o tv y formalizando posteriormente la compra mediante correo postal o teléfono.

El comercio electrónico indirecto ha incrementado exponencialmente el número de transacciones a distancia, tanto en el plano nacional como internacional, mostrando una tendencia claramente alcista en el tiempo. Sin embargo, no alteró los dos rasgos característicos de este tipo de operaciones, contratación a distancia y envío mediante transporte, por lo que se consideró innecesario inicialmente una reforma en el IVA.

Si la mercancía viaja fuera del territorio comunitario IVA, seguiremos teniendo una exportación, una entrega exenta que permite que la mercancía salga libre de carga IVA en origen al ofrecer al exportador el derecho a recuperar el IVA soportado hasta ese momento; mientras que si la mercancía entra en el territorio comunitario del IVA se produciría el hecho imponible de la importación y sería gravada (destino).

Cuando la venta de la mercancía es intracomunitaria, viajando de un Estado miembro a otro, el régimen aplicable dependerá esencialmente de la naturaleza del destinatario, sujeto pasivo o no.

Cuando el destinario es un sujeto pasivo, empresario o profesional, tendremos entregas intracomunitarias exentas en el país de origen, saliendo la mercancía libre de carga al permitirle al empresario que la realiza recuperar el IVA soportado hasta ese momento; y adquisiciones

intracomunitarias en el país de origen, localizándose allí el hecho imponible y correspondiendo al destinatario autorrepercutirse el IVA en su declaración (tributación en destino), convirtiéndolo en sujeto pasivo de esa operación.

Sin embargo, cuando el destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo este régimen no resulta aplicable y entraría en escena el régimen de las ventas a distancia a particulares[16].

Así, la regla general de localización de las entregas de bienes que requieren transporte es el lugar de inicio del mismo[17], de manera que cuando la mercancía parta de territorio IVA español, quedará localizada en su interior, salvo en el caso de que resulte aplicable alguna exención como las previstas para las exportaciones[18] y las entregas intracomunitarias[19], que ajustan la normativa al principio de tributación en destino tal y como hemos indicado.

En las operaciones intracomunitarias con bienes, cuando el destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo, no sería aplicable la exención anterior, ni tampoco la operación sería gravada en destino como adquisición intracomunitaria, por lo que inicialmente la entrega se localizaría en origen. Ahora bien, cuando se cumplan una serie de requisitos, resultará aplicable el régimen de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes a particulares, haciendo que la localización de las entregas se rija por otros parámetros.

Cuando se formuló el régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias a consecuencia del ya lejano desmantelamiento de las fronteras en el seno de la Unión Europea, se consideró poco recomendable extender la condición de sujetos pasivos, por el riesgo de defraudación que ello conllevaba, a los particulares, esto es, aquellos que no tienen la condición de sujetos pasivos, y también a operadores que pese a tenerla no estuviesen obligados a presentar periódicamente declaraciones liquidaciones en el IVA y no dispusiesen de NIF-IVA para sus adquisiciones intracomunitarias.

En estos casos, siguiendo la ortodoxia del impuesto, correspondería a los vendedores y no los compradores, la condición de sujetos pasivos, repercutiendo el impuesto en factura e ingresándolo en la Administración correspondiente.

---

16 Arts.2 y 3 de la Directiva 2006/112/CE y art.13.1ª d) LIVA

17 Art.32 Directiva 2006/112/CE y art.68.Dos.1º LIVA

18 Art.146 Directiva 2006/112/CE y art.21 LIVA

19 Arts.138 a 139 Directiva 2006/112/CE y 25 LIVA

Para un sector como el de las ventas a distancia a particulares, aplicar el principio de tributación en origen habría simplificado sensiblemente sus obligaciones de cumplimiento, ya que el vendedor siempre aplicaría el IVA de su país y solo quedaría obligado frente a su Administración, presentando una única declaración en su Estado por todas sus ventas a distancia intracomunitarias a particulares efectuadas durante cada periodo impositivo en todo el territorio comunitario del IVA. En consecuencia, no tendría que conocer otras normativas IVA ni tratar con otras Administraciones europeas, aplicando siempre su impuesto local en factura.

Sin embargo, no todo serían ventajas. Cuando el principio de tributación en origen rige en un impuesto que grava el consumo, se quiebra el principio de neutralidad en las operaciones internacionales, de manera que la mercancía tendría diferente carga IVA dependiendo de su procedencia; y lógicamente, en un sector como el de las ventas a distancia en un área sin aranceles, se convertiría en un factor que afectaría directamente a la competitividad empresarial, beneficiando a aquellos operadores establecidos en Estados miembros con tipos IVA más reducidos.

Por ello, pese a la indudable simplificación en la aplicación del impuesto que conllevaba, el principio de tributación en origen se encontró con el serio rechazo de los Estados que tenían tipos impositivos IVA más elevados. Alegaban que una vez cedida la política aduanera a la Unión Europea, zona libre de aranceles, su aplicación provocaría una seria discriminación para los operadores establecidos en aquellos países e incentivaría su deslocalización hacia Estados miembros con tipos más bajos. A diferencia de lo que ocurrió posteriormente con la Directiva 2002/38/CE para los servicios prestados vía electrónica (establecía el principio de tributación en origen en estas operaciones intracomunitarias con particulares), se negaron a aceptar en este sector una regulación IVA que perjudicaba claramente sus intereses.

Tal y como ha ocurrido en innumerables oportunidades en el proceso de construcción europea, ante esta disyuntiva, el legislador europeo optó por una decisión salomónica, fruto de la negociación política entre Estados y estableció una regulación *ad hoc* para este tipo de operaciones, que en el ámbito del Unión Europea se encuentra recogida esencialmente en los arts. 34 y 35 de la Directiva 2006/112/CE y en el art.14 del Reglamento de ejecución (UE) 282/2011; y a nivel interno, en los arts.68.3 a 68.6 y en el 13.1.d) LIVA.

Conforme a este marco regulador, las ventas a distancia intracomunitarias a particulares siguen como principio general la localización en el Estado de destino. Eso supondría conocer y aplicar la normativa de todos

los Estados miembros y presentar autoliquidaciones en todos aquellos en los que efectuasen ventas, contrayendo obligaciones fiscales con cada una de esas Administraciones.

No obstante, para evitar costes desmedidos de cumplimiento, la tributación en destino no resulta obligatoria hasta que se sobrepasen cierto límite de ventas en cada Estado miembro. Por tanto, si las ventas suelen ser bajas y no se sobrepasa, los operadores pueden elegir someter sus ventas a tributación en el Estado de origen.

Como se aprecia, los problemas y los argumentos son similares a los que se presentaron para para las prestaciones de servicios vía electrónica. Sin embargo, llama la atención que la solución adoptada en uno y otro caso fuera distinta, provocando discriminaciones de trato injustificadas e injustas.

Profundizando en algunos aspectos del régimen de las ventas a distancias intracomunitarias a particulares, su aplicación exige cumplir 3 requisitos:

1. El transporte corra a cargo, directa o indirectamente, del vendedor europeo, poniendo la mercancía a disposición del adquirente en otro Estado miembro, el de destino. Si corre a cargo del comprador, aunque se cumplan los restantes requisitos, no se aplicará este régimen y siempre se localizará en origen –regla de localización de entrega con transporte.
2. Los destinatarios deben ser particulares, personas jurídicas que no sean sujetos pasivos o sujetos pasivos cuyas adquisiciones intracomunitarias se consideren no sujetas, que no tienen por qué disponer de un número de identificación IVA[20].

   Este hecho simplifica la actuación de los vendedores. Cuando el adquirente se identifique como particular, lo deberán presuponer cumplido. El bien tendrá como destino otro Estado miembro, que vendrá determinado por la dirección física de la entrega, por lo que deberá someterse a este régimen. Solo cuando el comprador le comunique que actúa como empresario y que dispone de un NIF-IVA suministrado por algún

[20] Aunque el art.3.1 de la Directiva 2006/112/CE es más restrictivo, el art.14.Uno LIVA español se refiere a sujetos pasivos que realizan operaciones que no les origina el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado; o bien sujetos pasivos que se hayan acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca; o finalmente, personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales. En cualquier caso, la no sujeción sólo se aplicará respecto de las adquisiciones intracomunitarias de bienes, efectuadas por las personas indicadas, cuando el importe total de las adquisiciones de bienes procedentes de los demás Estados miembros, excluido el Impuesto devengado en dichos Estados, no haya alcanzado en el año natural precedente 10.000 euros.

Estado miembro, el vendedor deberá llevar a cabo la comprobación de su validez, consultando a través de Internet la base de datos VIES. Si el dato facilitado se verifica, se calificará la operación como entrega intracomunitaria exenta en origen –aplicación de exención en factura- y como adquisición intracomunitaria gravada en destino, siendo el adquirente sujeto pasivo en aquél Estado, el que tendrá que autorrepercutirse el impuesto. Si por contra, la verificación resulta fallida, y siempre que se cumplan el resto de requisitos, se aplicará el régimen de las entregas intracomunitarias a distancia a particulares.

3. Que no se trate de ciertas entregas que quedarían excluidas por disponer de reglas propias, como aquellas que se acojan al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, que se localizarían en origen; o aquellas que tengan como objeto medios de transporte nuevos, bienes objeto de instalación o montaje[21] o bienes sobre los que recaigan impuestos especiales, que se localizarían siempre en destino[22].

Cumplidos estos requisitos, las entregas quedan localizadas como regla general en el Estado de destino, si bien cuando el volumen de ventas fuese poco significativo en esa jurisdicción, se ofrece a los vendedores la opción de elegir el lugar de tributación, Estado de origen o de destino.

El legislador comunitario fijó una horquilla entre 35.000€ y 100.000€ anuales, permitiendo a cada Estado que dentro de ésta estableciese el valor a partir del cual, los operadores comunitarios de otros Estados miembros estarían obligados a localizar en su interior sus ventas a distancia a particulares locales.

---

[21] Art.36 de la Directiva 2006/112/CE y art.68.Dos.2º LIVA. Este último exige que el bien quede inmovilizado y que el coste de instalación sea mayor al 15% de la contraprestación total.

[22] La localización en destino de los medios de transporte nuevos se haría calificando la operación como adquisición intracomunitaria sujeta –art. 2 b) de la Directiva 2006/112/UE y art.13.2ª LIVA -; Los bienes sometidos a impuestos especiales tributan en destino en la normativa comunitaria, calificándolos igualmente como adquisiciones intracomunitarias –art. 2 b) de la Directiva 2006/112/UE-, aunque en la normativa interna española no tienen esta consideración y se localizan en destino a través de una regla de localización especial –art.68.Quinto. De la misma forma, los bienes que requieren instalación o montaje se localizan en destino mediante una regla de localización especial -art.68. Dos.2º LIVA - y quedan excluidos a nivel interno como adquisiciones intracomunitarias sujetas –art. 13.1ª c) y e) LIVA-, al igual que ocurre con las ventas sujetas al régimen de las ventas a distancia que estamos comentado –art. 13.1ª d) LIVA.

España lo fijó en 35.000€, como la mayor parte de los Estados miembros[23]. Atendiendo a lo expuesto, aquellos operadores europeos sometidos a este régimen cuyas entregas en nuestro país excedan de 35.000€ durante el año quedarán obligados a localizar las siguientes en nuestro territorio, lo que implicaría aplicarles el IVA español en factura, presentar autoliquidación e ingresarlo en la Administración española. Además, en caso de que lo sobrepasaran, en el siguiente periodo el vendedor perdería su derecho a elegir y todas sus ventas de este tipo dirigidas a nuestro territorio quedarían sujetas al IVA español, siendo aplicable desde el inicio el principio de tributación en destino.

Por otro lado, también podría plantearse el caso de que un operador establecido en otro Estado decidiese, desde comienzo de año, aplicar el IVA del país de destino, normalmente porque fuese inferior al de su propio país. En ese supuesto, deberá comunicar esta decisión a su Administración y quedará obligado a permanecer un mínimo de 2 años tributando de esta forma, con independencia de que durante esos periodos sobrepasase o no el umbral de ventas fijado en destino.

Pasados esos dos años, al siguiente, esto es, el tercero, podría volver a elegir tributar inicialmente en origen o en destino, siempre que en el año precedente no hubiese sobrepasado el umbral de ventas fijado en España.

Cabe destacar que esta regulación implica que los operadores europeos deban llevar un control de su volumen de facturación en las entregas a distancia a particulares en cada Estado miembro. Deberán conocer los límites de facturación fijados en cada uno de ellos, y una vez excedidos, localizar obligatoriamente allí sus entregas, si no han optado por hacerlo desde el inicio del periodo.

Pero hay un aspecto adicional que dificulta aún más el cumplimiento. A diferencia del régimen especial establecido para los servicios prestados vía electrónica a partir de 2015, los operadores intracomunitarios que realicen ventas de bienes a distancia a particulares tendrían que presentar en cada uno de los Estados miembros en los que las localicen la declaración periódica IVA y el ingreso correspondiente.

---

[23] La mayoría lo fijó en 35.000€, si bien en 7 países (Bulgaria, Croacia, República Checa, Dinamarca y Polonia, Suecia y Rumania) al establecer el límite en su propia moneda varía levemente. Solo Reino Unido (70.000 libras) y Alemania, Holanda y Luxemburgo (100.000€) situaron el umbral en la parte alta de la horquilla. Se pueden observar en este cuadro en:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf

Esta configuración del régimen supone una extraordinaria traba para el crecimiento de este sector, dado que podremos encontrarnos con operadores que tengan que conocer y aplicar el IVA de cada uno de los Estados miembros y presentar autoliquidaciones de forma periódica en todos ellos.

Además, en caso de incumplimiento cabe cuestionarse la dedicación de la Administración de origen en perseguir al defraudador y recaudar la deuda. Si el operador sobrepasa el umbral anual de ventas en el Estado de destino, la Administración del Estado de origen no obtendrá beneficio alguno si lo detecta y lo pone en comunicación de esa otra jurisdicción, ya que en el mejor de los casos la recaudación de ese IVA iría a parar a ésta última.

Por tanto, resulta lógico pensar que en estos casos las Administraciones de los Estados miembros no invertirán con gran alegría sus recursos, humanos y materiales, en detectar y perseguir este tipo de fraude o, en todo caso, lo harán de una forma laxa y a instancia del Estado de destino[24].

Como venimos manifestando, este régimen resulta ineficiente y disuasorio para el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto por la complejidad como por la posible sensación de impunidad que puede sentir el obligado, por lo que debería ser eliminado o, cuanto menos, modificado[25].

VI. DIRECTIVA 2017/2455: CONVERGENCIA EN EL IVA DE PRESTACIONES DE SERVICIOS Y ENTREGAS DE BIENES A DISTANCIA A PARTICULARES

El 29 de diciembre de 2017 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva 2017/2455, de 5 de diciembre[26], que trajo como

---

[24] Martos García, J.J. *Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo,* Sevilla, Instituto Andaluz de Administración Pública, 2007, pp. 159 y 160.

[25] J.J. Martos García, *Defraudación fiscal y nuevas tecnologías,* Cizur Menor, Thomson Aranzadi, 2007, pp. 44 y 45.

[26] Junto a la *Directiva 2017/2455* del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, también se aprobaron el *Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459* del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA; y el *Reglamento (UE) 2017/2454* del

principal consecuencia una convergencia notable en el tratamiento IVA de las ventas a distancia a particulares a partir del 1 de enero de 2021. Una parte de esta reforma se anticipa y entra en vigor a partir del 1 de enero de 2019. Desgranamos estas modificaciones.

VI.1. Convergencia en la localización de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv

Se reforman los arts.33 y 58 y se añade el art.59 quater de la Directiva 2006/112/CE para mantener como regla general el principio de tributación en el Estado de destino para las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y los servicios prestados vía electrónica, de telecomunicaciones y tv.

No obstante, para facilitar el cumplimiento a las empresas con baja facturación, mientras no sobrepasen los 10.000€ se les permite localizar las ventas en su Estado de origen.

Mientras no se rebase este umbral de ventas en el país de destino, la regulación le dará opción al contribuyente localizarlas en su Estado de origen y gravarlas conforme a su legislación.

Esta elección deberá hacerla a principio de año y deberá mantenerla al menos 2 ejercicios. No obstante, si rebasará los 10.000€ durante un ejercicio, quedaría obligado a someter a tributación en destino el resto del año y el siguiente.

La regulación del impuesto ya tenía delimitados los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv.

Para precisar la regla de localización del art.33 de la Directiva 2006/112/CE, el art.14.4.1) establece una definición legal de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y, además, el art.35 excluye a ciertos bienes de la misma. Así, para que resulte aplicable a las entregas, debe concurrir:

a) Que se trate de bienes que procedan de otro estado miembro del territorio comunitario del IVA y que el transporte corra a cargo del vendedor -art.14.4.1).
b) Que el destinatario del bien sea una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo – consumidor- o, en caso de tenerla, que las adquisiciones

Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.

intracomunitarias de bienes que realicen no queden sujetas -art.14.4.1) a).

c) Quedan excluidos
   - Las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte, de colección o de antigüedades, así como las entregas de medios de transporte de ocasión, sujetas al IVA conforme a sus propios regímenes especiales –art.35.
   - La entrega de medios de transporte nuevos o de bienes entregados previo montaje o instalación por cuenta del proveedor –art.14.4.1) b).

Si observamos la delimitación de las operaciones que son calificadas como ventas intracomunitarias a distancia de bienes y que se someten a estas reglas de localización, resulta prácticamente coincidente a la que previamente existía para el régimen de las ventas a distancia intracomunitarias a particulares.

El legislador ha tomado las operaciones que se regulaban bajo aquel régimen, las ha definido legalmente y ha mantenido para ellas los mismos principios que aplicaba para localizarlas, con la modificación del umbral y con la extensión de los mismos a los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv.

Además, como veremos posteriormente, la convergencia en el tratamiento en el IVA de las ventas a distancia intracomunitarias a particulares es aún más acentuada si atendemos al régimen especial de la Sección 3, Capítulo 6, Título XII y observamos cómo a partir de 2021 extiende su alcance a los operadores establecidos en un Estado miembro que realicen ventas intracomunitarias a distancia de bienes.

VI.2. Ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios

VI.2.1. Localización como entrega bienes en el Estado de destino del consumidor y exenciones

Tradicionalmente los bienes procedentes de territorios terceros han sido sometidos a gravamen en destino mediante la modalidad del hecho imponible importación.

Como la regla general de las entregas que requieren transporte es localizarlas en el lugar de inicio del transporte, cuando eran importadas estás no quedaban localizada en el territorio comunitario del IVA por la modalidad del hecho imponible entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Esta situación cambia. Se modifica el art.33 c) Directiva 2006/112/CE para establecer que el lugar de entrega de las ventas a distancia de bienes importados de territorios terceros será el del Estado miembro donde lo reciba el cliente (destino), siempre que se opte por declarar el IVA sobre dichas mercancías en el marco del nuevo régimen especial contenido en la Sección 4 del Capítulo 6 del Título XII.

Para localizar la operación en el Estado de destino como entrega de un bien será necesario que no queden expresamente excluidos y que se cumplan los requisitos para calificarlos como ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios, así como los exigidos específicamente para acogerse al nuevo régimen especial previsto para este tipo de bienes. Todos se encuentran en la Directiva 2006/112/CE y sintetizándolos y agrupándolos, serían:

a) Que se trate de bienes que procedan de territorios terceros y que el transporte corra a cargo del vendedor -art.14.4.2).
b) Que el destinatario del bien sea una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo – consumidor- o, en caso de tenerla, que las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen no queden sujetas -art.14.4.2) a).
c) Que el valor intrínseco del envío no supere los 150€ -art.369 terdecies, requisito para acogerse al régimen especial.
d) Quedan excluidos
   - Las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte, de colección o de antigüedades, así como las entregas de medios de transporte de ocasión, sujetas al IVA conforme a sus propios regímenes especiales –art.35.
   - La entrega de medios de transporte nuevos o de bienes entregados previo montaje o instalación por cuenta del proveedor –art.14.4.2) b).
   - Los bienes sometidos a impuestos especiales -art.369 terdecies, excluidos del régimen especial.
e) Cuando el vendedor no se encuentre establecido en la Comunidad ni en un país con el que la Unión Europea haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua, que nombre un intermediario establecido en la Comunidad que lo represente ante la Administración y se convierta en responsable de liquidar el IVA y de cumplir las obligaciones establecidas en el régimen especial en su nombre y por su cuenta[27].

[27] Considerando (12) de la Directiva 2017/2455

Si incumple alguno de estos requisitos, la entrega no se someterá a esta regla de localización en destino y no quedaría sujeto como entrega de un bien. Si lo estaría como importación, que no quedaría exenta, y que por tanto, quedaría gravada.

Ahora bien, si cumple con todos los requisitos indicados, la aplicación de esta regla de localización para las entregas de bienes procedentes de terceros territorios en el Estado de destino produciría un supuesto de doble imposición, dado que también se presentaría la modalidad el hecho imponible importación. La misma operación quedaría gravada por dos modalidades de hechos imponibles del IVA, entrega de bienes e importaciones.

Para corregirla, el legislador europeo ha aprobado una exención técnica a la importación -art.143.1.c) bis Directiva 2006/112/CE- en aquellos casos en los que se someta al citado régimen especial y se le comunique a la Administración aduanera donde se produzca la importación el número IVA del vendedor o de su representante a efectos de la aplicación de este régimen.

La Directiva 2017/2455 también ha suprimido otra exención a la importación, pero en este caso no para evitar la doble imposición sino la discriminación que existía en el trato a los bienes que procedían de territorios terceros y los fabricados en el seno del territorio europeo del IVA.

En relación a la importación de productos de escaso valor –por debajo de 22€ - se consideró que la recaudación obtenida por la liquidación del IVA en aduana no justificaba los gastos en los que tenían que incurrir las administraciones para controlar y liquidar el impuesto. Por ese motivo, se estableció en el Título IV de la Directiva 2009/132/CE una exención en el IVA para estos envíos de escaso valor.

Sin embargo, el Considerando (11) de la Directiva 2017/2455 revierte esta decisión para no alterar la competencia entre los operadores establecidos y no establecidos en la Comunidad y, además, para evitar pérdidas de ingresos fiscales a los Estados, de manera que estos envíos vuelven a quedar gravados en el IVA.

VI.2.2. Ventas a través de interfaz electrónica como mercados, plataformas o portales en línea pertenecientes a un tercero distinto del vendedor: La mediación de empresas como amazon o ebay

Una de las modalidades comerciales más exitosas a través de Internet ha sido la creación de un mercado, portal o plataforma que es utilizada por diferentes vendedores para exhibir y vender sus productos. Empresas como amazon o ebay sustentan su éxito en este modelo de negocio, ofre-

ciendo al cliente un punto de venta donde encontrar una gran variedad de productos y la confianza de realizar un control previo que descarte a aquellos vendedores menos fiables.

En algunos casos, la propia empresa que ofrece la plataforma se identifica como vendedora del producto en la web. En estas situaciones en el régimen IVA - arts.12 y 28 Directiva 2006/112/CE- lo que tendremos serán dos hechos imponibles seguidos, uno del vendedor original a la plataforma y otra de ésta al consumidor final. La naturaleza de la operación subyacente (bien o servicio) se aplicará igualmente al segundo hecho imponible, entre la plataforma y el consumidor. El mediador –amazón, ebay, etc.- actúa en nombre propio pero por cuenta ajena y se presentarán dos operaciones con idéntico objeto, considerándose a efectos del IVA que aquél actúa comprando primero al proveedor y revendiendo posteriormente al cliente.

En otros casos la plataforma no se identifica como vendedora, más al contrario, expresa que el vendedor es un tercero e indica al cliente a que dirija a él para plantearle ciertas cuestiones asociadas a la adquisición. No obstante la operación se formaliza a través de la plataforma y el pago se canaliza también a través de ella, cobrando una cuantía al vendedor por su mediación.

Este segundo escenario presentaba alguna duda. Cuando el mediador actúa en nombre y por cuenta del tercero, la operación subyacente sería calificada como entrega o prestación directa del vendedor al adquirente y, junto a ella, surgiría una prestación de servicios de la plataforma al vendedor por su mediación.

El desarrollo del comercio electrónico y de este tipo de plataforma o portales ha provocado que sean cada vez más numerosos los servicios o las mercancías que proceden de un territorio tercero, fuera del territorio comunitario, teniendo como destinatario un consumidor final. Eso hace que si se considera que la plataforma actúa en nombre y por cuenta del vendedor, este último sería el sujeto pasivo de la operación subyacente -venta al cliente.

Considerar a un operador no establecido en el territorio comunitario como sujeto pasivo de sus ventas a particulares siempre dificulta el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y el control administrativo. El legislador europeo, teniendo presente la acentuada participación de estas plataformas en la venta, decidió utilizarlas para cambiar esa situación.

La primera reacción legislativa se produjo para las prestaciones de servicios y entró en vigor el 1 de Enero de 2015. El Reglamento 1042/2013 incorporó el art.9.bis al Reglamento 282/2011 para aclarar el alcance del

art.28 Directiva 2006/112/CE referido a la mediación en nombre propio y por cuenta ajena.

Dirigiéndose a este tipo de portales o plataformas, especialmente a los mercados de aplicaciones como *Apple Store* o *Play Store*, presumió que su participación es suficiente para considerar que actúan en nombre propio y por cuenta del prestador, lo que supondría que se aplicará el citado art.28 y que el servicio se prestase dos veces, del prestador original al mercado de aplicaciones primero y de este último al cliente después. De esta forma, el sujeto pasivo del servicio que recibiría el consumidor sería el mercado de aplicaciones; sujeto pasivo que se encontraría establecido en el territorio comunitario en el IVA, facilitando de esta forma tanto el cumplimiento como el control administrativo.

Esa presunción de que las plataformas actúan en nombre propio y por cuenta ajena podría destruirse cuando reconozcan expresamente en sus acuerdos contractuales con el prestador que será este último quien preste directamente el servicio, emitiendo la factura y describiendo con precisión los servicios prestados al cliente. Sin embargo, esta presunción no podrá romperse cuando el sujeto pasivo (la plataforma) autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios prestados vía electrónica, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación; circunstancia esta última habitual en la política comercial de las plataformas o mercado de aplicaciones, lo que provoca que se conviertan en sujeto pasivo del IVA de las descargas que realicen los usuarios.

Notemos que este art.9.bis del Reglamento 282/2011 solo se refería a servicios prestados vía electrónica por plataformas o mercados de aplicaciones. Cuando se trataba de bienes, el problema estaba resuelto, al considerar en ese momento la legislación que la entrada de la mercancía era gravada como importación, produciéndose esta modalidad del hecho imponible y liquidándose el impuesto en aduana.

Sin embargo, al establecer la Directiva 2017/2455 que se localiza la operación en destino como entrega de bien, siempre que se opte por declarar el IVA sobre dichas mercancías en el marco del nuevo régimen especial aplicable a las ventas de bienes importados de territorios terceros y, simultáneamente, considerar la importación exenta, el problema indicado se reproduce también para este tipo de operaciones.

Para solucionarlo, la propia Directiva 2017/2455 sigue en parte el esquema anterior, añadiendo el art.14.bis a la Directiva 2006/112/CE. En su Considerando (7) descarta otras fórmulas menos efectivas, como nombrar al portal o plataforma como responsable solidario del pago del IVA, y alega que estos operadores suelen tener una participación activa en la

entrega, no solo ofreciendo un canal de venta sino prestando a menudo a servicios de almacenamiento y despacho de los bienes.

Considera legalmente que el portal o plataforma ha recibido (compra) y suministrado (reventa) los bienes, convirtiéndolo en sujeto pasivo de la entrega al cliente. Para ello, distingue 2 grupos de supuestos atendiendo al origen de la mercancía:

1) *Cuando procede de un territorio tercero (importación)*. Esta medida solo será aplicable cuando el valor intrínseco del envío no exceda de 150€. Si lo sobrepasa, no resultaría aplicable el nuevo régimen especial a las ventas de bienes importados de territorios terceros, la localización de la operación como entrega de bienes sería en origen por lo que no quedaría sujeta por esta modalidad del hecho imponible; y, sin embargo, el hecho imponible importación dejaría de estar exento, liquidándose el IVA de la mercancía en Aduana y desapareciendo el problema.
2) *Cuando procede del interior de la Comunidad, el vendedor es un operador no establecido en ésta y realiza la venta a una persona que no sea sujeto pasivo*. En este escenario no establece límite cuantitativo alguno al valor de la transacción, convirtiendo en todos los casos al portal o plataforma en sujeto pasivo. Con ello evita que el operador no establecido tenga que presentar declaraciones IVA, facilitando el cumplimiento y el control administrativo.

La Directiva 2017/2455 complementa la conversión de estas plataformas o mercados de aplicaciones en sujetos pasivos de la operación principal con 2 disposiciones adicionales. Establece una regla de devengo especial que sigue el criterio de caja en el art. 66 bis Directiva 2016/112/CE, de manera que el devengo del impuesto se producirá y se repercutirá una vez haya sido aceptado el pago.

Por otro lado, el art.242 bis de la citada Directiva les atribuye la obligación de llevar un registro electrónico detallado de las entregas y prestaciones a personas que no sean sujetos pasivos efectuadas en el interior de la Comunidad, durante al menos 10 años, que previa solicitud, quedará a disposición de las Administraciones fiscales de los Estados miembros.

VI.3. Regímenes especiales para operadores que vendan a distancia a particulares comunitarios

Los 2 regímenes especiales existentes con anterioridad cambian de denominación y, junto a ellos, se incorpora un nuevo régimen especial, la Sección 4 del Capítulo 6 del Título XII.

En línea con el objetivo esencial que persiguen todos estos regímenes especiales de facilitar el cumplimiento y reducir las cargas a los sujetos pasivos, la Directiva 2017/2455 adopta varias medidas comunes a todos ellos:

a) La obligación de presentar declaraciones periódicas, independientemente de que hayan o no facturado durante ese periodo, amplía su plazo de presentación de 20 días a 1 mes, ofreciéndoles más tiempo.
b) La modificación de una declaración no supondrá alterar la declaración original, pudiéndose comunicar ésta en otra posterior, dentro de un periodo de 3 años.
c) Se mantiene la regla general de que el IVA soportado en el territorio comunitario del IVA no podrá deducirse en la declaración especial y habrá que acudir al procedimiento de devolución contenido en la Directiva 86/560/CE para los operadores no establecidos en territorio comunitario o en la Directiva 2008/9/CE para los operadores que lo estén. Sin embargo, se introduce una excepción. En aquellos casos en los que el operador no establecido disponga de un número IVA en algún Estado miembro por la realización de actividades no cubiertas por el régimen especial, presentando declaración IVA en ese otro Estado, podrá deducirse en ésta el IVA soportado correspondiente a las operaciones de este régimen especial.
d) Modificación de la regla de facturación contenida en el art.219.bis Directiva 2006/112/CE. Aquellos prestadores que se acojan a estos regímenes especiales no tendrán que acomodar su factura a la regulación del Estado de destino -regla general en materia de facturación-, sino a la del Estado miembro en que se hayan identificado a los efectos del correspondiente régimen especial, reduciendo sus cargas formales.

Recordemos que se tratan de regímenes que exigen para ser aplicados que la venta a distancia deba hacerse a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo. Por tanto, el adquirente no tendrá derecho a deducirse el IVA soportado, por lo que la factura completa, con toda la información que requiere su Estado para que sirva como justificante formal para su deducción fiscal, no le será necesaria. La factura podrá emitirse conforme a la regulación del Estado de origen del vendedor.

No obstante, el legislador da un paso más en el camino hacia la reducción de cargas para los operadores y, de forma específica para aquellos que realicen entregas de bienes y se acojan al régimen de ventas intracomunitarias a distancia –Sección 3 del Capítulo 6 del Título XII-, les exime en el art.220.1.2) Directiva 2006/112/CE de la obligación de emitir

factura. Sobre esta controvertida disposición nos referiremos al tratar el correspondiente régimen.

VI.3.1. Régimen especial para los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad

El régimen especial contemplado en la Sección 2 del Capítulo 6 del Título XII de la Directiva 2006/112/CE amplía su alcance y, en consecuencia, cambia de denominación.

El régimen se extiende a todos los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad que presten servicios, con independencia de su naturaleza, a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos y que se encuentren establecidos o tengan su domicilio o residencia en un Estado miembro.

Por tanto, su alcance objetivo deja de circunscribirse a los servicios vía electrónica, de telecomunicaciones y/o televisión y pasa a acoger a cualquiera que se pueda prestar a distancia y que, como aquellos, se localice en el Estado de destino.

El problema que se pretende combatir se origina por la aplicación del principio de tributación en destino a particulares por parte de operadores no establecidos en territorio comunitario del IVA. En la medida en que pueden presentarse otros servicios que conforme a alguna regla especial siguen el principio de tributación en destino, los prestadores que los realicen se encontrarán con las mismas dificultades de cumplimiento, al tener que tratar con cada una de las Administraciones de los Estados miembros donde realicen ventas.

El principio de tributación en destino se va imponiendo en la prestación de servicios de carácter internacional, cada vez más numerosos, por lo que parece oportuno que se amplíe el régimen especial a los operadores no establecidos que presten cualquier tipo de servicio que se localice territorio comunitario, simplificando y facilitándoles el cumplimiento.

En realidad, lo realmente llamativo es que este régimen especial no fuera concebido y aplicado desde 2003 con el alcance global tendrá a partir de 2021, esto es, a todos los servicios y no solo al grupo más representativo. Casi 2 décadas después, el legislador europeo corrige su error, amplía su alcance y facilita el cumplimiento a cualquier prestador no establecido en el territorio comunitario IVA que dirija sus servicios a particulares establecidos.

VI.3.2. Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y servicios

El régimen especial contemplado en la Sección 3 del Capítulo 6 del Título XII de la Directiva 2006/112/CE también amplía su alcance y, en consecuencia, cambia de denominación. Pasa a ser un régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad.

El alcance se amplía doblemente. Por un lado y en línea con los motivos expuestos en el régimen especial para prestadores de servicios no establecidos en territorio comunitario, el ámbito objetivo de este régimen se extiende a todos los servicios, no restringiéndose a los prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv.

Por otro, el legislador europeo decide que la convergencia con las ventas intracomunitarias de bienes a particulares no solo recaiga en relación a las reglas de localización, sino que además también la extiende a las facilidades de cumplimiento. Al estar localizados de la misma forma, los problemas de cumplimiento serán similares por lo que coherentemente, amplía el ámbito objetivo de este régimen especial a las entregas de bienes intracomunitarias a particulares.

De forma singularizada y conforme a la reforma del art.220.1.2) Directiva 2006/112/CE, el legislador exime de la obligación de emitir factura a los operadores comunitarios que se acojan a este régimen especial y que realicen entregas de bienes.

El cliente no tiene la condición de sujeto pasivo por lo que no podrá deducirse el IVA soportado. Por ello, la factura no le será útil a efectos fiscales y para reclamar sus derechos como consumidores le bastará acreditar la realización de la operación por otros medios.

Llama la atención que la liberación de esta obligación formal solo se haya contemplado para un cierto tipo de vendedores, los que realicen entregas intracomunitarias a distancia.

Se mantiene la obligación de emitir factura, si bien conforme a la regulación del Estado miembro de identificación -art.219.bis Directiva 2006/112/CE- para aquellos operadores no establecidos en territorio comunitario que se acojan a alguno de los otros 2 regímenes especiales contenidos en el Capítulo 6 del Título XII y también para los vendedores establecidos que presten servicios intracomunitario que se acojan a este régimen.

Resulta especialmente paradójico encontrarnos con un precepto que establece esta nueva discriminación entre operadores en el marco de una reforma que tiene entre sus objetivos esenciales que el tratamiento IVA converja para el conjunto de las ventas a distancia a particulares localizados en el seno de la Unión Europea.

Los propios Considerandos (6) y (11) de la Directiva 2017/2455 se refieren a la necesidad de establecer el principio de tributación en destino y unas condiciones de competencia equitativa para operadores que realicen ventas a distancia a particulares, de bienes o servicios, y con independencia de que se encuentren establecidos o no en territorio comunitario. Por eso se modifican la reglas de localización, se amplía el alcance de los regímenes especiales existentes y se crea un nuevo para los bienes que proceden de territorios terceros; y por eso también se justifica la supresión de la exención a la importación de productos de escaso valor contenida en la Directiva 2009/132/CE.

Pero mientras la Directiva proclama reiteradamente la necesidad de eliminar discriminaciones en el IVA para justificar las medidas anteriores, simultáneamente se apoya en la reducción de cargas fiscales para eximir de la obligación de emitir factura a un grupo específico de operadores, generando una nueva discriminación con el resto.

La misma argumentación expuesta para defender la medida que exime de la obligación de expedir factura a aquellos que realizan entregas bienes y se acogen al régimen especial de ventas intracomunitarias a distancia es perfectamente trasladable al resto de operadores. Siempre que los destinatarios sean personas que no tengan la condición de sujetos pasivos y, por tanto, no puedan deducirse el IVA soportado, no requerían una factura como tal, siendo suficiente para defender sus derechos como consumidores y usuarios poder acreditar la operación por otros medios de prueba.

La coherencia legislativa no siempre ha sido el vector guía en la regulación comunitaria del IVA, ni tampoco lo es ahora, primando en no pocas ocasiones intereses políticos nacionales y la búsqueda del consenso necesario para aprobar reformas sobre el diseño de un impuesto respetuoso con los principios que lo deben inspirar.

VI.3.3. Régimen especial para ventas a distancia de bienes importados de terceros países

El nuevo régimen especial contemplado en la Sección 4 del Capítulo 6 del Título XII de la Directiva 2006/112/CE entrará en vigor en 2021 y está plenamente coordinado con la nueva regla de localización en destino

de las ventas a distancia de bienes importados de territorios terceros, contenida en su art.33 c).

Solo aquellas entregas que se acojan a este régimen especial serán localizadas en destino como entregas de bienes; y viceversa, solo si cumple los requisitos para ser considerada venta a distancia de bienes importados de terceros territorios podrá acogerse a este régimen especial.

Los requisitos que deben cumplirse los hemos expuesto en el epígrafe sobre la localización como entrega bienes en el Estado de destino del consumidor y al él nos remitimos, destacando entre todos ellos el que el valor intrínseco del envío no supere los 150€.

Como los anteriores regímenes especiales, éste tiene como objetivo reducir las cargas que soporta el sujeto pasivo y facilitarle el cumplimiento.

Al sustituir la importación, como mecanismo de liquidación del impuesto en la aduana, por la sujeción del hecho imponible como entrega de bienes, se reproduce el problema que se presentaba para los vendedores que se podían acoger a los regímenes especiales anteriormente expuestos.

Conforme al régimen general del impuesto, los operadores que importen bienes de territorios terceros para entregárselos a particulares comunitarios deben tratar con todas y cada una de las Administraciones de los Estados miembros en las que se realicen estas ventas, presentando declaraciones en cada una de ellas y efectuando el ingreso correspondiente conforme a su respectiva regulación.

Si el sujeto pasivo cumple los requisitos y decide acogerse a este régimen especial, sin perjuicio de la localización de sus entregas en destino, solo tendrá que presentar una declaración en su Estado miembro de identificación por el conjunto de las ventas a distancia de bienes importados de territorios terceros, si bien deberá desglosar en cada una bases, tipos y cuotas globales para cada Estado miembro.

Podrán acogerse a este régimen especial sujetos pasivos establecidos y no establecidos en la Comunidad, siempre que realicen este tipo de ventas de bienes procedentes de territorios terceros.

Presumimos que la referencia a los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad se hace pensando especialmente en las plataformas o portales electrónicos como amazon o ebay. De hecho traslada también a este régimen –art-369 quindices- la regla especial de devengo del art. 66 bis Directiva 2016/112/CE, de manera que éste se producirá y se hará exigible el impuesto (repercutirá) una vez haya sido aceptado el pago.

En caso de que los operadores no estén establecidos en el territorio comunitario del IVA, y que tampoco lo estén en un país con el que la Unión Europea haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua, el régimen

les exige que nombren un intermediario establecido en la Comunidad, que se convierta en responsable del cumplimiento de las obligaciones previstas en este régimen en nombre y por cuenta de aquel.

Las obligaciones formales que contiene son similares a las previstas para los anteriores, aunque con ciertas particularidades. Tendrá que presentar declaración electrónica de inicio, modificación o cese en el Estado de identificación, que a su vez le atribuirá de un número de identificación IVA a los efectos de este régimen especial. También tendrá que presentar periódicamente declaraciones, independientemente de que se haya realizado o no ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios, si bien la periodicidad en este régimen es mensual y no trimestral como en los anteriores.

Igualmente deberá mantener un registro electrónico de las operaciones incluidas en el régimen durante al menos 10 años, disponible previa petición del Estado de identificación y de consumo.

En caso de acogerse a este régimen, los Estados miembros no podrán imponer, a efectos del IVA, ninguna otra obligación o control en el momento de la importación, que como hemos visto, estaría exenta.

La introducción de mercancías en nuestro país procedente de un territorio tercero, está sujeta normalmente al pago de derechos de importación, IVA o IGIC (Canarias) y, en su caso, Impuestos Especiales y requiere la presentación de una declaración de importación (DUA). No obstante, cuando las compras se realizan por internet, vendiéndolas una empresa, o en el marco de una expedición comercial, aquellas mercancías cuyo valor intrínseco sea inferior a 150€ estarán exentas de arancel, conforme a los arts. 23 y 24 del Reglamento (CE) 1186/2009 del Consejo.

Esto supone que la importación no provocará la liquidación de aranceles ni, en caso de acogerse a este régimen especial, de IVA, dado que también quedaría exenta por el art.143.1 Directiva 2006/112/CE, simplificando notablemente la documentación a presentar y su paso por aduana.

Las ventas a distancia de bienes procedentes de territorios terceros, al igual que el resto de bienes que procedan del territorio comunitario del IVA, tributarían en este impuesto en el Estados de destino como entrega de bienes y no se verían gravados por derechos aduaneros, produciéndose una equiparación en su tratamiento fiscal.

Por último, notemos que es posible que el operador que realiza la entrega del bien procedente de un territorio tercero, cuyo valor sea inferior a 150€, decida no a acogerse a este régimen especial. En estos casos, el servicio no quedaría sujeto como entrega del bien y la importación ya no quedaría exenta por el art.143.1, dado que esa exención estaba condicio-

nada a que la operación se sometiera al régimen especial. En este escenario se presentaría una importación a efectos del IVA, sujeta y no exenta.

La Directiva 2017/2455 ha añadido el Capítulo 7 del Título XII en el que ha previsto otro nuevo régimen especial de declaración y liquidación del IVA a las importaciones en estos casos, que también simplifica la documentación a presentar en Aduana

En este régimen será la persona que presente las mercancías en la aduana la que recaudará el IVA de la persona a la que vayan destinadas (la responsable del pago del IVA) y efectuará el pago a las autoridades a través de un sistema de declaración electrónica mensual.

Cuando se acuda a este régimen especial, los Estados miembros podrán disponer que se aplique el tipo impositivo normal del IVA en vigor en el Estado miembro de importación, sin atender a cuál sería el tipo aplicable en el tráfico nacional, tipo habitual conforme dispone el art.94.2 Directiva 2006/112/CE.

Cuando el Estado miembro de importación ejercite esta facultad y no establezca la aplicación de tipos reducidos del IVA con arreglo a este régimen especial, el importador siempre se podrá optar por el procedimiento de importación habitual, presentando una declaración completa en aduana, para beneficiarse de un posible tipo reducido del IVA.

Por tanto, y para envíos de bienes procedentes de territorios terceros a sujetos que no tengan la condición de sujetos pasivo (consumidores normalmente), cuyo valor sea inferior a 150€, la regulación IVA ofrecerá 3 alternativas para su liquidación:

a) El régimen especial de la Sección 4 del Capítulo 6 del Título XII para ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios, que la gravará como entregas de bienes en el Estado de destino.
b) Régimen especial de declaración y liquidación del IVA aplicable a las importaciones, regulado en el Capítulo 7 del Título XII.
c) Régimen ordinario de importaciones.

VI.4. Periodos transitorios: 2019 y 2020

La modificación de la regla de localización de los servicios de telecomunicaciones, televisión y vía electrónica, basada en el principio de tributación en destino pero con la posibilidad de hacerlo en origen cuando las ventas en otro Estado miembro no superen el umbral de 10.000€, se aplicará de forma anticipada en 2019 y 2020.

Aunque la convergencia con las entregas de ventas intracomunitarias a distancia (a particulares) no se producirá hasta el 1 de Enero de 2021, durante estos 2 años previos se modifica transitoriamente el art.58 Directiva 2006/112/CE para aplicar sus reglas exclusivamente a este tipo de servicios.

De igual modo, a partir del 1 de Enero de 2019 el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 modifica el art.24 ter del Reglamento Ejecución (UE) 282/2011 para que a las empresas cuyas prestaciones intracomunitarias a consumidores se sitúen por debajo de 100.000€ durante el año, solo se les exija un elemento de prueba de la ubicación del cliente, facilitado por una persona distinta al prestador y a aquel, que intervenga en la prestación de los servicios, simplificando con ello sus obligaciones.

También durante ese periodo previo, ya les será aplicable la modificación de la regla de facturación contenido en el art.219.bis Directiva 2006/112/CE, de manera que aquellos prestadores que se acojan a los regímenes especiales previstos para los servicios de telecomunicaciones, televisión y vía electrónica cuando los destinatarios no sean sujetos pasivos no tendrán que acomodar su factura a la regulación del Estado de destino, sino a la del Estado miembro en que se hayan registrado.

Durante estos dos años seguirán conviviendo regulaciones diferenciadas en el IVA para las ventas a distancia intracomunitarias a particulares.

Los servicios de telecomunicaciones, tv y vía electrónica se localizarán en destino si bien cuando el operador los preste a nivel intracomunitario podrá localizarlos en el Estado de origen hasta que no sobrepase el umbral de los 10.000€ anuales de ventas en el Estado de destino. Podrán acogerse al régimen especial contenido en la Sección 3 del Capítulo VI Título XII, que les permite declarar el IVA de todas sus ventas en el Estado miembro de identificación, si bien desglosando por países las bases, tipos y cuotas globales.

Mientras tanto, a las entregas a particulares a distancia de carácter intracomunitario les seguirá siendo aplicable el régimen que desde principios de los noventa las ha regido. La localización es similar a la anterior, esto es, tributación en destino y opción de tributar en origen cuando las ventas en aquel Estado no sobrepasen el umbral que aquél haya fijado, que como hemos comentado debe situarse entre 35.000€ y 100.000€. Sin embargo, carecen de un régimen especial de ventanilla única que les permita declarar el IVA de todas sus ventas en el Estado miembro de identificación, por lo que quedarán obligados a tratar con cada una de las Administraciones de los Estados miembros donde las localicen, presentado declaraciones periódicas en cada una de ellas.

Además, por otro lado, durante estos 2 años, las mercancías que procedan de territorios terceros no quedarán gravados en el IVA como entregas de bienes sino que lo serán como importaciones y tendrán que liquidar el IVA como tal, si bien es cierto que seguirá aún vigente el Título IV de la Directiva 2009/132/CE que estable la exención para envío de escaso valor (menor o igual a 22€).

VII. CONCLUSIÓN

Las medidas de naturaleza tributaria propuestas y adoptadas dentro de la estrategia de la Unión Europea para alcanzar el Mercado Único Digital han ido encaminada a que la regulación del IVA sea más respetuosa con el principio de neutralidad, tanto en su vertiente espacial como intersectorial, en relación a las ventas a distancia a particulares.

Bien es cierto que la regulación del IVA seguirá manteniendo la calificación diferenciada de las prestaciones de servicios vía electrónica respecto a los bienes digitalizables. Sin embargo, compartirán reglas de localización, la posibilidad de acogerse a un régimen especial para facilitar el cumplimiento y, si finalmente se aprueba la propuesta Directiva que se está tramitando, tipos impositivos reducidos a ciertos productos –libros y revistas-, alcanzando una convergencia ciertamente notable en el tratamiento del IVA.

La Unión europea desanda parte del camino recorrido y nos lleva de nuevo a la casilla de salida, tomando medidas mucho más respetuosas con el principio de neutralidad, consensuado inicialmente en las instituciones comunitarias y en la OCDE, y que fue ignorado al establecer en la regulación los servicios prestados vía electrónica y su régimen IVA diferenciado.

El principio de neutralidad en el IVA es posiblemente el más importante en su diseño. Los Considerandos de la Directiva 2006/112/CE se refieren de forma reiterada a él, hasta 5 veces, mostrando una preocupación mayúscula por que la regulación se ajuste al mismo.

Resulta llamativo comprobar como las siguientes reformas han intentado mitigar la discriminación de trato generada por la regulación inicial que adoptó la Unión Europea, asumiendo con ello implícitamente su error original, que denunciamos en no pocos trabajos[28]. y en esta línea se enmarcan las medidas fiscales en el marco de la estrategia europea del mercado único digital.

[28] Véase la enumeración de trabajos publicados, expuesta en la nota 1.

Casi 2 décadas después, el principio de neutralidad emerge y prevalece en la regulación de las ventas a distancia, con independencia de que se suministren de forma convencional o a través de Internet.

Sin embargo, y como suele ser habitual en la regulación del IVA Comunitario, la coherencia del legislador no es plena y también en esta oportunidad incorpora alguna disposición que mancha el principio de neutralidad, siquiera levemente, como la descarga de la obligación de emitir factura exclusivamente para los vendedores intracomunitarios de bienes a distancia a particulares que se acojan al régimen especial y no para el resto,

VIII. BIBLIOGRAFÍA

Budova, D. (2017) Plan de acción sobre el IVA en la Unión Europea, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 47

Boletín de Garrigues (2013) "Modificaciones al reglamento de ejecución 282/2011. Reglas aplicables a servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y prestados vía electrónica a partir de enerco de 2015 y otras modificaciones" www.garrigues.com Comentario noviembre 1-2013.

Boletín de Grant Thornton (2014) "2015: Cambios del IVA en los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y servicios prestados por vía electrónica" http://www.grantthornton.es/ Junio de 2014.

Calvo Vergez, J. (2010) *Fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa e indirecta*, Madrid Instituto de Estudios Fiscales,

Echevarría Zubeldia G. (2010) "El paquete del IVA. Las nuevas reglas de localización de las prestaciones de servicios a partir de 2010" Carta Tributaria, 9

Hortalà i Vallvé, J. y Roccatagliata, F. (2000). *La fiscalidad del comercio electrónico*, CissPraxis.

Longás Lafuente, A. (2018) "Nueva regulación comunitaria de las ventas a distancia y de los servicios digitales" Revista Cefgestión, 233

Martos García, J.J.

- (2002) Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico (I). En Revista del Centro de Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación, 237.
- (2003) Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico (II). En Revista del Centro de Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación, 238
- (2004). La empresa virtual y la defraudación fiscal. En *Estudios sobre la fiscalidad de las pymes* (pp.107-126). Granada. Editorial de la Universidad de Granada.
- (2005) La factura telemática en el ordenamiento tributario. Revista Información Fiscal, 71

- (2006). *Imposición indirecta del comercio electrónico*. Valencia. Tirant lo Blanch
- (2007a). *Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo,* Sevilla. Instituto Andaluz de Administración Pública.
- (2007b) *Defraudación fiscal y nuevas tecnologías.* Cizur Menor. Thomson Aranzadi.
- (2011) La necesaria revisión del régimen jurídico de la factura electrónica como consecuencia de la Directiva 2010/45/UE, Impuestos, 22
- (2015) La tributación europea sobre las operaciones internacionales. En *La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América. Una perspectiva de Derecho internacional, europeo y comparado*. Valencia. Tirant lo Blanch.

Ministerio de Economía y Hacienda (2000) *Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, IEF, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid.