

2020

EL IVA EN EL COMERCIO ELECTRÓNICO



RÉGIMEN ESPECIAL APLICABLE A
LOS SERVICIOS ELECTRÓNICOS

TRABAJO FIN DE MÁSTER
CURSO ACADÉMICO 2019/2020

ALUMNO: FRANCISCO JAVIER MARTÍNEZ DÍEZ
TUTOR: JUAN JOSÉ BAYONA GIMÉNEZ
TUTORA UMH: EVA ALIAGA AGULLÓ.

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE
FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ELCHE
MÁSTER UNIVERSITARIO EN ASESORÍA FISCAL

ABSTRACT

Con el presente trabajo realizaremos un análisis de la tributación del IVA en la prestación de servicios electrónicos transfronterizos. Para ello sin duda debemos analizar el Régimen especial aplicable, entre otros, a los servicios electrónicos. Si bien nos centraremos únicamente en la parte de los “servicios prestados por vía electrónica”, tratando exclusivamente el comercio online y dejando a un lado el comercio offline; dentro del comercio online, solo entraremos a analizar las transacciones *Business to Consumer*.

Trataremos de explicar qué se entiende por comercio electrónico y servicio prestado por vía electrónica para de esta forma tener una buena base con la que analizar el régimen especial. Uno de los aspectos centrales de este régimen y del trabajo es sin duda la declaración especial MOSS que actuará como ventanilla única para este tipo de prestaciones. Acto seguido entraremos en un aspecto que puede generar dudas en su aplicación como es la determinación del domicilio del destinatario del servicio. Además, señalaremos el rol que están desempeñando las interfaces electrónicas en la prestación de los servicios y haremos mención al tipo impositivo de los libros y revistas electrónicos.

Dicho régimen cumple adecuadamente sus pretensiones que son sin duda que las prestaciones de estos servicios a consumidores finales tributen en destino y para ello lo que hace es facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante soluciones telemáticas adaptadas a los nuevos tiempos digitales. El tener que identificarse únicamente ante un Estado Miembro de la Unión Europea y poder prestar los servicios en todos ellos, haciendo que sea atractivo para las empresas prestar dichos servicios en el mercado único y motivando al cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. No obstante, no todo es perfecto y debería revisarse el umbral establecido que permite a los proveedores tributar en origen si no lo superan, lo que va en contra de la tributación en destino que es un principio básico que debe guiar en la regulación del IVA y puede fomentar el fraude.

ESQUEMA

1.INTRODUCCIÓN.....	3
2.COMERCIO ELECTRÓNICO A EFECTOS DE IVA.....	5
2.1. Distinción entre el comercio online y offline.	5
2.2. Noción de comercio electrónico y actividades que se incluyen.	7
2.3. ¿Qué entendemos por prestación de servicios en el ámbito del comercio electrónico? El grado de intervención humana.	10
3.RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS SERVICIOS ELECTRÓNICOS EN EL IVA.13	
3.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y PRINCIPALES CARÁCTERÍSTICAS....	13
a) ¿Qué incluimos y en qué consiste este régimen especial?	13
b) Carácter Opcional, Renuncia y Causas de exclusión.....	16
3.2. EVOLUCIÓN DE SU REGULACIÓN.....	17
a) Origen y normativa actual de la regulación sobre la materia.....	17
b) Futura transformación del régimen especial.	22
4. OBLIGACIONES FORMALES: DECLARACIÓN ESPECIAL MOSS.	23
5. DETERMINACIÓN DEL LUGAR DEL DOMICILIO DEL DESTINATARIO DEL SERVICIO: EL JUEGO DE LAS PRESUNCIONES.....	28
6. EL NUEVO ROL DE LAS INTERFACES O INTERMEDIARIOS ELECTRÓNICOS.....	33
7.TIPO DE GRAVAMEN: SU APLICACIÓN A LIBROS, REVISTAS Y PUBLICACIONES ELECTRÓNICAS.....	38
8. CONCLUSIONES.	39
BIBLIOGRAFÍA	43

1.INTRODUCCIÓN.

No cabe duda de que estamos ante un mundo globalizado en el que el papel de las nuevas tecnologías son pieza fundamental de una economía cada vez más digitalizada. La globalización y la digitalización han venido para quedarse y los Estados deben adaptar sus sistemas fiscales a los nuevos métodos de negocio para no quedarse obsoletos y poder gravar los nuevos hechos imponibles eficazmente. En el ámbito del IVA la respuesta a esta problemática, al tratarse de un impuesto armonizado a nivel europeo, ha venido desde la Unión Europea (UE).

El sistema IVA ha pecado siempre de ser muy complejo y conllevar costes indirectos muy elevados para los sujetos pasivos del mismo. Ello se complica aún más cuando hablamos de comercio electrónico, y en concreto, de servicios prestados por vía electrónica, a lo que se añade que son transfronterizos; al ser un servicio intangible que viaja a través de las redes y poder ser prestado por empresas ubicadas en territorios terceros, es muy difícil para los países controlar su efectiva tributación. Por ello, se pretende crear un ambiente propicio para que las empresas cumplan sus obligaciones de forma voluntaria con la simplificación de la declaración-liquidación a través de medios telemáticos, eliminando burocracia y reduciendo los costes fiscales indirectos.

Este ambiente propicio culminó en la creación de los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica. Por lo que se refiere a la normativa española, los encontramos en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), en concreto en el Título IX, Capítulo XI y consta de 3 secciones; también se regula en el Reglamento del IVA (RIVA) en el Título VIII y Capítulo IX. También encontramos artículos dispersos en dicha normativa que iremos analizando.

El objetivo del presente trabajo es analizar, simplificar y aclarar tanto los aspectos básicos de los servicios prestados vía electrónica incluidos en los regímenes especiales,

como tratar de resolver los asuntos más controvertidos, sirviendo de guía básica para introducirse en la tributación indirecta del comercio electrónico.

En estos últimos años nos encontramos inmersos en una alteración constante de la tributación del comercio electrónico (tanto online como offline) que viene motivada por el Plan de Acción sobre el IVA de 2016 que presentó la Comisión. En este plan de acción la Comisión señaló la necesidad de crear un espacio único europeo del IVA que permita hacer frente a los nuevos desafíos del siglo XXI. Estos cambios que se han ido implementando y que seguirán en las próximas fechas, merecen un análisis para no perdernos en esta maraña de regulación, ponernos al día en qué situación nos encontramos, hacia dónde va la tributación del comercio online y si los sistemas tributarios están o no preparados y adaptados para afrontar los nuevos desafíos.

Dentro de este Plan de Acción, se aprobó un paquete IVA que contenía varios Reglamentos y las Directivas (UE) 2017/2455 y, recientemente, la Directiva (UE) 2019/1995 relativas al IVA en el comercio electrónico y las ventas a distancia; se previó su aplicación en varias fases, una aplicable desde el año 2019 y otra desde el 1 enero de 2021; no obstante, mientras se redactaba este trabajo y, como consecuencia de los graves efectos provocados por la pandemia del COVID-19, mediante Decisión del Consejo Europeo¹ se ha adoptado formalmente un aplazamiento por 6 meses, del 1 de enero al 1 de julio de 2021, de la aplicación de las Directivas antes mencionadas.

Para el desarrollo del presente trabajo, haremos un estudio de la normativa aplicable (tanto europea como española) a este régimen especial en cada una de las etapas en las que dividiremos su evolución; nos apoyaremos en los estudios doctrinales sobre la materia, así como en las numerosas comunicaciones, libros y análisis que realiza la Comisión Europea para ayudarnos a entender conceptos y aclarar su funcionamiento.

¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9123-2020-INIT/es/pdf>

2.COMERCIO ELECTRÓNICO A EFECTOS DE IVA.

2.1. Distinción entre el comercio online y offline.

En el hecho imponible del IVA se distingue entre la entrega de bienes y la prestación de servicios. En base a esta distinción y teniendo en cuenta, entre otras cosas, su naturaleza (tangibles e intangibles, respectivamente), se crean distintas reglas de localización del hecho imponible.

Prueba de ello es la distinción entre comercio online y offline, teniendo consecuencias fiscales en función de que se engloben en uno u otro tipo de comercio. Para hacernos una idea genérica de qué significa cada una podemos comenzar señalando que el comercio offline es aquél en el que realizas el pedido a través de medios telefónicos, de catálogos o incluso por medios informáticos pero que el producto no se transmite digitalizado sino que requiere de un transporte físico del mismo, esto es, estamos ante una mercancía física que suministramos por medios “tradicionales”. Por el contrario, en el comercio online son productos cuya contratación y transmisión se producen a través de medios informáticos o telemáticos no requiriéndose transmisión física sino que el producto se digitaliza y nos llega directamente al ordenador o teléfono móvil.

Cuando hablamos de comercio offline, este término puede englobar multitud de operaciones y tratamientos tributarios, a saber: puede tratarse de entregas y adquisiciones intracomunitarias; importaciones o exportaciones; operaciones interiores de entregas y recepción de bienes; también podemos estar ante el régimen de ventas a distancia. Aun siendo varios los posibles regímenes aplicables al comercio offline, nos centraremos en el régimen de ventas a distancia al tratarse de operaciones transfronterizas (intra-UE) en las que el destinatario debe ser un particular y, por tanto, puede confundirse con el régimen especial de servicios electrónicos en su modalidad europea ya que también se presta a particulares y son operaciones transfronterizas; separándolos el hecho de tratarse de bienes o servicios, cuestión que en algunos supuestos no es del todo clara y podría inducir a error.

Distinguir si nos encontramos ante ventas a distancia o ante servicios electrónicos nos lleva a aplicar regímenes fiscales diferentes. No obstante, tanto el régimen especial aplicable a los servicios electrónicos como el régimen de las ventas a distancia son normas que tienen por objeto, entre otras cosas, determinar el lugar de realización del hecho imponible cuando el destinatario de las operaciones es un particular, esto es, que no tenga la condición de sujeto pasivo de IVA. En caso contrario, se aplicarían las reglas generales de localización.

Aun siendo regímenes diferentes, los dos tratan de facilitar las ventas de bienes o la prestación de servicios en otros Estados miembros donde el empresario no se encuentra establecido, absolviéndole de tener que identificarse y cumplir con todas las obligaciones formales que conllevaría hacerlo si rigiera en sentido estricto el principio de tributación en destino, ya que tendría que identificarse y cumplir con todas las obligaciones inherentes al IVA de todos y cada uno de los Estados a los que vendiera sus bienes o prestara los servicios. Si bien, y hasta que se produzca una convergencia de ambos regímenes, prevista para el año 2021¹, no lo hacen de la misma forma.

El régimen de ventas a distancia se regula en el artículo 68 Tres LIVA. Una vez se cumplan determinados requisitos, la entrega de los bienes se entiende realizada en el territorio de aplicación del impuesto (TAI). El presupuesto de hecho de las ventas a distancia es la entrega de bienes que siendo transportados desde otro Estado miembro, su destino sea el TAI, concurriendo además los siguientes requisitos: el transporte de los bienes ha de ser efectuado por el vendedor o, al menos, por su cuenta; que los destinatarios sean personas que no tengan la condición de empresario o profesional, esto es, no sea sujeto pasivo de IVA; que los bienes entregados no tengan por objeto medios de transporte nuevos, bienes que requieran instalación o montaje ni bienes cuyas entregas hayan tributado en virtud del régimen especial del bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes; y que la cantidad total, excluyendo el Impuesto, de las entregas

realizadas en el TAI que cumplan los requisitos anteriores exceda durante el año natural anterior el importe de 35.000 euros².

No obstante, y siguiendo el principio general de tributación en destino que rige en el IVA, que exige que se tribute allí donde se produce el consumo del bien, el legislador señala que, aunque no se haya excedido de dicha cantidad, se otorga al empresario la opción de tributar en destino. Es decir, aunque las entregas de bienes procedentes de otros Estados miembro con destino en el TAI realizadas por un empresario, no superen los 35.000 euros, el empresario podrá elegir tributar en el TAI.

Resumiendo, el empresario estará obligado a tributar en destino cuando supere el umbral de los 35.000 euros de ventas a dicho territorio de destino, mientras que en el caso de no superarlo el legislador le da la opción de tributar en origen o en destino. En el caso de no superar dicho límite, no deberá identificarse en el TAI ni declarar e ingresar cuota alguna, debiendo cumplir únicamente con la Administración Tributaria de origen, lo que conlleva una simplificación evidente de las cargas indirectas, pensado para evitar costes muy elevados a aquellas empresas que no tengan un volumen importante de ventas en otros EEMM. Por tanto, se pretende que el IVA no sea un obstáculo a la hora de internacionalizar la empresa, fomentando las ventas transfronterizas.

2.2. Noción de comercio electrónico y actividades que se incluyen.

Cuando hablamos de comercio electrónico, desde un punto de vista empresarial, nos estamos refiriendo a las transacciones o negocios jurídicos concertados o prestados por medios telemáticos o informáticos. Si bien esta es una definición genérica y de ámbito más económico, nos da una idea básica del mismo.

² Esta cantidad es aplicable a España. No obstante, cada uno de los Estados Miembros tiene su propio umbral. Por ejemplo: Alemania, Países Bajo y Luxemburgo tienen un umbral de 100.000 euros; mientras que la gran mayoría de restantes países (Francia, Italia, ...) lo han establecido en 35.000 euros.

Para visualizar lo que se incluye en el comercio online, la propia LIVA nos señala lo que debemos entender por servicios prestados por vía electrónica. Además, en el artículo 69.Tres.4º de dicha ley se señala, como fiel reflejo del Anexo II de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, una lista no exhaustiva de las actividades que debemos entender incluidas en el concepto de servicios prestados por vía electrónica y, por ende, en el régimen especial aplicable a los mismos; esta lista es desarrollada a su vez por el Reglamento de Ejecución (UE) n°282/2011 donde se contienen numerosos ejemplos de los mismos.

Por si no fuera suficiente y siguiéramos teniendo dudas, también encontramos una lista negativa que señala los servicios que no se entienden incluidos en el régimen especial al no ser considerados servicios prestados por vía electrónica y que pudieran generar dudas en cuanto a su inclusión o no dentro de este régimen especial. Esta lista negativa la encontramos en el artículo 7.3 del Reglamento de Ejecución antes mencionado.

Por tanto, podemos decir que los servicios prestados por vía electrónica son “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”³. El artículo 7.1 del citado Reglamento de ejecución señala que estos servicios incluyen los prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén mayormente automatizados y necesiten una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información. De este concepto podemos extraer cuatro notas características para poder considerarlo como servicio prestado por vía electrónica: los servicios deben ser suministrados a través de Internet o una red electrónica; que sea un servicio básicamente automatizado; que el negocio no sea viable al margen de la tecnología de la información; y que se requiera un grado de intervención humana mínima. Se requiere la presencia de todos y cada uno de estos requisitos para poder considerarlo como tal.

³ Artículo 69. Tres. 4º LIVA.

Tal y como señala la Comisión Europea, “una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios”⁴. Por ello, este régimen especial hace referencia única y exclusivamente a “servicios”.

La LIVA también aclara que no se convierte en un servicio prestado por vía electrónica el mero hecho de que el prestador del servicio y el destinatario del mismo establezcan una comunicación mediante correo electrónico. Por lo que, si enviamos un informe o dictamen jurídico o un proyecto de un arquitecto por correo electrónico, el simple hecho de que se envíe a través de medios electrónicos o telemáticos no significa que dicho servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

Una vez hemos delimitado a grandes rasgos lo que entendemos por servicio prestado por vía electrónica, vamos a señalar, sin ánimo de exhaustividad, una serie de actividades que se incluyen en este concepto y que la propia ley nos las señala. Podemos encontrar los siguientes⁵:

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

2) Suministro de programas y su actualización: dentro de este punto encontramos el acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión o de contabilidad, de antivirus, etc.;

3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos: contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas, suscripción a periódicos y revistas en línea o suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, banners en una página web;

⁴ Comunicación de la Comisión Europea COM (1988) 374 “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”, pág.7.

⁵ Para ver más ejemplos, acudir al Anexo I del Reglamento de Ejecución (UE) N° 282/2011, de 15 de marzo de 2011.

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, películas, juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles;

5) Suministro de enseñanza a distancia.

Ahora únicamente nos queda señalar lo que la normativa entiende que no debe entrar dentro de este concepto. No se incluyen los siguientes servicios: los servicios de radiodifusión y televisión; los de telecomunicaciones; las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica pero que deban transmitirse físicamente; los CD-ROM, disquetes o soportes similares; el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas; cintas de vídeo y DVD; los servicios de profesionales, tales como abogados, arquitectos que asesoren a sus clientes por correo electrónico; los de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet, es decir, por conexión remota; los servicios de ayuda telefónica; etc.

2.3. ¿Qué entendemos por prestación de servicios en el ámbito del comercio electrónico? El grado de intervención humana.

En este punto no se va a tratar de la diferencia entre entrega de bienes y prestaciones de servicios, sino simplemente que una vez ya sabemos que estamos ante una prestación de servicios (se define la misma en el artículo 11 LIVA como “toda operación que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes), cómo podemos saber que estamos ante servicios prestados vía electrónica al que le aplicamos el régimen especial o si se trata de una simple prestación de servicios a la que le es aplicable el régimen general de localización.

Como hemos señalado en la definición de servicios prestados por vía electrónica, para poder considerarlo como tal debe concurrir en la prestación del mismo, entre otros, un grado de intervención humana inexistente o mínima. En este punto veremos que debemos entender por grado de intervención humana mínima.

Cuando hablamos del grado de intervención humana, se refiere a la actividad que tiene que desplegar el proveedor para prestar cada servicio individual cuando el mismo es solicitado por el cliente. Nos estamos refiriendo a la relación entre el proveedor del servicio y su cliente, debiendo quedar claro que lo relevante a la hora de evaluar dicha intervención, es la participación del proveedor y no la del cliente⁶. Este concepto se encuentra íntimamente ligado al de automatización de los procesos, así en el supuesto de que por cada prestación de servicio por separado requiera de la intervención de humanos, esto debería ser considerado como una intervención más que mínima.

La Comisión Europea dispone de un Comité del IVA que analizó esta cuestión en sus “workings papers” y del que podemos sacar pequeños ejemplos de intervenciones más que mínimas del proveedor del servicio⁷, lo que conllevaría a no ser considerado como servicio electrónico: en el caso de que el servicio se adapte individualmente a las peticiones y necesidades de cada cliente a solicitud del mismo (no es lo mismo que te descargues un programa informático generalista o que puede adquirir cualquiera, lo que sería un servicio electrónico; a que te hagan un programa informático en base a tus necesidades y personalizado a tu gusto, lo que sería un simple servicio); cuando se incluya la posibilidad de interacción entre el proveedor y el cliente; y el envío del servicio a través de correo electrónico cuando este no se envíe de forma automática.

Un problema añadido ha sido el de la calificación o no como servicio prestado por vía electrónica de determinados servicios que siendo sectores tradicionales como el de la educación, sector de la salud o incluso financiero, entre otros, se prestan ahora también de forma telemática.

La intervención humana como elemento diferenciador entre una prestación de servicios común y los prestados electrónicamente genera cierto grado de incertidumbre en ciertos sectores económicos como el de la educación o enseñanza en los que el servicio

⁶ European Commission working paper n°896 VAT Committee: “*Scope of the notion of electronically supplied services; minimal human intervention*”, pág.2, 09/02/2016.

⁷ MATESANZ CUEVAS, Fernando: *La Fiscalidad Indirecta del Comercio Electrónico*, Thomson Reuters Aranzadi, 2019, pág.50.

puede prestarse tanto en línea como fuera de línea. La diferencia entre ser considerada servicio prestado por vía electrónica o un simple servicio es fundamental ya que el servicio de enseñanza “presencial” o no electrónico es un servicio exento de IVA⁸ y determinará el alcance del derecho a la deducción de quien lo presta. Por su parte, como hemos señalado en líneas anteriores, se considera como servicio suministrado por vía electrónica a la “enseñanza a distancia”.

¿Pero qué entendemos por enseñanza a distancia? Para intentar diferenciarlas, la normativa nos proporciona unas ideas básicas. Así, el artículo 7.3. j) del Reglamento de Ejecución (UE) nº282/2011 establece que las prestaciones de servicios por vía electrónica no abarcan “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”.

El Anexo I del citado Reglamento de Ejecución matiza el concepto de enseñanza a distancia para que sea calificada como servicio electrónico, señalando que será aquella “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 se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno”, entendiéndose incluido además “los ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente, sin intervención humana”.

Podemos indicar como ideas básicas para su diferenciación, que tendrá la consideración de servicio prestado por vía electrónica cuando la enseñanza se encuentra automatizada, entendiéndose por tal que la estructura principal del curso o programa formativo consista en la descarga de archivos electrónicos (PDF, PowerPoint) o audiovisuales, así como el acceso remoto a datos y contenidos educativos y formativos a través de Internet, no impidiendo tal calificación el hecho de que el alumno tenga la

⁸ Artículo 20 Uno 9º LIVA.

posibilidad de tener tutorías o clases de refuerzo o apoyo en directo o en línea, pero siempre que la intervención humana del profesor sea accesoria⁹.

Por descarte, tiene la consideración de servicio educativo (al que le es aplicable la exención), el que no tenga la consideración de servicio electrónico. Esto será así cuando en la impartición de cursos o programas formativos lo que prime sea la intervención humana, las clases en directo o en línea y las explicaciones por parte del profesorado que guíen al alumno y no se basen en el simple acceso a archivos colgados en plataformas digitales.

3. RÉGIMEN ESPECIAL DE LOS SERVICIOS ELECTRÓNICOS EN EL IVA.

3.1. ÁMBITO DE APLICACIÓN Y PRINCIPALES CARACTERÍSTICAS.

a) ¿Qué incluimos y en qué consiste este régimen especial?

En primer lugar, debemos señalar que dentro del Título IX del Capítulo XI que es donde se regula este régimen especial, la Sección 2ª regula el “Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad” (no UE); mientras que la Sección 3ª se encarga del “Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad (UE), pero no en el Estado miembro de consumo”. Además, en la Sección 1ª establece una serie de disposiciones comunes.

Por tanto, dentro de este régimen especial encontramos dos modalidades, que tienen la misma finalidad, esto es, que las transacciones B2C en el ámbito internacional tributen en destino; no obstante, presentan pequeñas diferencias que iremos analizando a continuación. Para saber en qué modalidad estamos, simplemente debemos fijar la

⁹ Resolución de la Dirección General de Tributos Núm. V0507-18.

ubicación del país de origen del empresario o profesional que presta el servicio, si el mismo se encuentra dentro de la UE o se trata en un territorio 3°.

Una primera idea que debe quedar clara es que la única relación que queda sujeta a este régimen, en las dos modalidades, es la referida a las transacciones *Business-to-Consumer* (B2C), es decir, transacción entre una empresa y un particular, en la que éste último debe estar establecido en la Comunidad o que tenga en ella su domicilio o residencia habitual; ya que las transacciones *Business-to-Business* (entre empresarios o profesionales sujetos pasivos de IVA) siguen la regla general de declaración del IVA.

La función primordial del régimen especial es facilitar la tributación en destino. Para ello, el empresario se relacionará únicamente con un Estado miembro y podrá prestar servicios electrónicos en los restantes; lo hará exclusivamente por vía electrónica mediante una única declaración por cada trimestre natural en la que se incluirá la base imponible de los servicios prestados en cada uno de los EEMM; a dicha base imponible le será de aplicación el tipo impositivo establecido en cada EM de consumo, obteniéndose de esta manera la cuota tributaria correspondiente a los distintos Estados. La suma de las cuotas será ingresada en el EM de identificación, dicho Estado repartirá las cantidades correspondientes a cada uno de los EM de consumo. Debe quedar claro que el tipo de gravamen aplicable a la operación transfronteriza será siempre el del EM de consumo, aunque se deba ingresar en el EM de identificación.¹⁰

Se considera que tiene lugar la prestación de los servicios electrónicos en el TAI cuando se cumplan las reglas de localización establecidas en el artículo 70 Uno números 4° y 8° de la LIVA. Cuando estas reglas de localización determinen que el lugar de

¹⁰ Por ejemplo, si el EM de identificación es España y se prestan servicios electrónicos en Alemania, a estos servicios les será de aplicación el tipo impositivo alemán; todas las cuotas de IVA resultantes de dichas operaciones realizadas en Alemania deberán acumularse, pero deberán ser declaradas e ingresadas en España como EM de identificación, y este último Estado deberá trasladar dicho ingreso a la Administración Tributaria alemana.

realización de la prestación de servicios es el TAI, se considerará a España como Estado miembro de consumo.

Cuando el prestador del servicio sea un empresario o profesional que actúe como tal establecido en un país tercero (no UE) y el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el TAI, el lugar de realización del hecho imponible será España como Estado miembro de consumo. Por tanto, cuando el empresario prestador del servicio electrónico está establecido en un tercer Estado, no se exige ningún requisito adicional y desde la primera operación que realice, con independencia de la cuantía, deberá declarar la misma en el Estado miembro de identificación.

Por su parte, cuando el proveedor del servicio se encuentra establecido únicamente en un Estado miembro de la UE distinto del Estado de consumo, la legislación establece un umbral por debajo del cual se concede al empresario la posibilidad de tributar en origen y no en destino. En estos casos, cuando el importe total, excluido el impuesto, de dichas prestaciones de servicios a destinatarios que no sean empresarios o profesionales actuando como tales, que se encuentren establecidos en el territorio de la Comunidad excluido el Estado miembro de identificación, haya excedido durante el año natural precedente la cantidad de 10.000 euros, la prestación del servicio tributará en destino. También tributará en destino a partir de momento en el que durante el año en curso se supere dicho umbral.

No obstante, aun cuando no se supere dicho límite, el empresario prestador del servicio puede optar por tributar en destino. Por tanto, cuando un empresario supera el límite de 10.000 euros de prestaciones de servicios sujetos a este régimen en el resto de EEMM (sin incluir el Estado miembro de identificación), el mismo estará obligado a tributar en destino; mientras que cuando no se supere dicha cantidad, puede optar por tributar en origen o en destino.

b) Carácter Opcional, Renuncia y Causas de exclusión.

El presente régimen especial tiene la característica de ser opcional o voluntario, esto es, los proveedores de estos servicios pueden elegir acogerse o no a él; o en el caso de estar sometidos al mismo renunciar. El artículo 61 duodécimos del Reglamento del IVA (RIVA) regula el ejercicio de la opción y la renuncia y sus efectos. Señala que el ejercicio de la opción se realiza a través de la presentación de la declaración de inicio en el régimen especial, presentada ante el Estado miembro de identificación, surtiendo efecto desde el primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de dicha declaración. No obstante, cuando se hayan iniciado las operaciones incluidas en este régimen especial con anterioridad a la fecha de efectos mencionada, surte efectos este régimen desde la fecha de prestación de los servicios siempre que el empresario presente la declaración de inicio, como muy tarde, el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las operaciones.

Como acabamos de mencionar, el empresario podrá renunciar voluntariamente mediante la presentación de la declaración de cese ante el Estado miembro de identificación. Esta declaración de cese deberá presentarse con una antelación mínima de 15 días a la fecha de finalización del trimestre natural anterior a aquel en que se desee dejar de utilizar el régimen especial y producirá efectos el primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la declaración de cese. La renuncia tendrá una duración mínima de 2 trimestres naturales desde la fecha en la que surta efecto la misma.

Es conveniente aclarar, ya que puede inducir a error, que el régimen especial aplicable a los servicios electrónicos no resulta aplicable a los prestados en el TAI por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo, ya que a dichas prestaciones de servicios les será de aplicación el régimen general del Impuesto.

El que sea un régimen voluntario no es óbice para que puedas ser expulsado del mismo. Así, el artículo 61 terdecimos del RIVA, en desarrollo del artículo 163 septiesdecimos Dos de la LIVA, regula las causas de exclusión y los efectos de la misma. La decisión de

excluir a una empresa del régimen especial será competencia exclusiva del Estado miembro de identificación, siendo competencia de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) en el caso de que España sea dicho Estado de identificación.

La ley señala una serie de motivos o causas de exclusión, pudiendo ser excluidos cuando concurra cualquiera de ellas. Entre dichas causas se encuentran las siguientes:

1. La renuncia voluntaria del empresario mediante la presentación de la declaración de cese al haber dejado de prestar los servicios comprendidos en el régimen especial. Esta renuncia tiene efectos por un periodo mínimo de dos trimestres naturales contados desde la fecha de cese.
2. La presunción, por la existencia de hechos, de que el empresario ha dejado de prestar los servicios sujetos a este régimen. Se presume que ha dejado de prestar dichos servicios cuando no los haya prestado en ninguno de los Estados miembros de consumo durante un período de ocho trimestres naturales consecutivos.
3. No cumpla con los requisitos necesarios para acogerse a este régimen especial.
4. Cuando de forma reiterada incumpla con las obligaciones impuestas por la normativa de este régimen. Entre otras obligaciones se encuentra el no hacer entrega al EM de identificación o de consumo los registros por vía electrónica en el plazo de un mes desde la comunicación realizada al empresario; también cuando durante los 3 trimestres naturales anteriores y tras haber recibido los correspondientes recordatorios no se hubiera procedido a presentar la declaración o a realizar, en su caso, el ingreso en el plazo de 10 días que se contarán desde la recepción de cada recordatorio (salvo en el caso de que lo pendiente de abono sea inferior a 100 euros). La exclusión por este motivo perdurará, como mínimo, durante un periodo de ocho trimestres naturales.

3.2. EVOLUCIÓN DE SU REGULACIÓN.

a) Origen y normativa actual de la regulación sobre la materia.

Los primeros pasos en este largo camino que está suponiendo la regulación del comercio electrónico lo encontramos en una Comunicación de la Comisión Europea que data de 1998¹¹. Esta Comunicación destacó los desafíos a los que se debían enfrentar los Estados a la hora de someter a tributación un comercio que no entendía de fronteras, siendo los servicios prestados transmitidos a través de redes informáticas que impedían un control tributario eficaz. Además, introdujo las bases o directrices que debían regir en el establecimiento de las normas que las regularan.

Si bien en un primer momento se estudió la posibilidad de introducir un impuesto específico al comercio electrónico, la Comisión optaba en el ámbito de la fiscalidad indirecta, por adaptar los impuestos vigentes a la nueva realidad económica, en concreto reforzando y modificando el IVA. Una segunda directriz sería que, a los efectos del IVA, será considerado como “prestación de servicios” a cualquier transmisión electrónica y cualquier producto intangible suministrado a través de medios electrónicos.

Uno de los principales problemas que existía en esa época era que los servicios electrónicos prestados por empresarios o profesionales a particulares ubicados en EEMM no quedaba sujeta a imposición en el país de destino por lo que podría suceder que no quedara sujeta a imposición en origen ni en destino en el caso de tratarse de proveedores establecidos fuera de la UE; ello podría conllevar una grave distorsión del mercado creando una competencia en clara desigualdad de condiciones con los empresarios comunitarios que veían como ellos sí que debían tributar por dichos servicios ya se prestaran a particulares residentes en otros Estados de la UE o pertenecientes a territorios terceros. Por ello, se llegó a la conclusión de que todos los servicios electrónicos prestados a consumidores europeos, se debían gravar dentro de la UE con independencia del origen del empresario que los prestara, y que los servicios con origen en la UE dirigidos a terceros países no debían estar sujetos al IVA.

¹¹ Comunicación de la Comisión COM (1998) 374 final, al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. “Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta”.

En este contexto, llegó la primera regulación sobre la materia con la aprobación de la Directiva 2002/38/CE¹² que tuvo como principales novedades la creación de un régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica pero únicamente para operadores económicos establecidos en territorio tercero que presten dichos servicios con carácter oneroso a particulares residentes en la UE. Otra de las novedades importantes fue que a partir de su entrada en vigor el 1 de enero de 2003, dichas operaciones extra-UE celebradas entre un empresario y un particular (B2C) quedarían gravadas en destino, esto es, en la UE cuando se consuman dentro de la misma, no siendo gravadas las que se prestaran por empresarios europeos a consumidores finales de países terceros. Otra particularidad de esta Directiva es que nace con fecha de caducidad, ya que en su artículo 4 señala que será de aplicación durante un período de 3 años a partir del 1 de julio de 2003. No obstante, el plazo de vencimiento fue ampliado.

El que los operadores económicos de terceros países tuvieran que tributar en todos y cada uno de los EEMM donde prestaran los servicios les acarrea muchos costes fiscales indirectos al tener que relacionarse con muchos sistemas tributarios. Para facilitar su cumplimiento, si los operadores elegían el recién creado régimen especial únicamente debían identificarse a efectos fiscales ante un EM, que actuaba como ventanilla única, en el que debían declarar todas las operaciones realizadas en los EEMM de consumo; el cumplimiento de sus obligaciones debía de ser por medios telemáticos, desde la declaración de alta, modificación o cese, hasta la presentación de una declaración trimestral con el oportuno ingreso. Además, la Directiva en su artículo 1 concede a los sujetos pasivos no establecidos acogidos a este régimen especial el derecho a deducir las cuotas soportadas relativas a los bienes y servicios que el proveedor utilice para el desarrollo de las actividades sometidas a este régimen.

No obstante, esta modificación del lugar de realización del hecho imponible en las operaciones de servicios electrónicos no llegó a los que se prestaran por empresarios

¹² Directiva 2002/38/CE del Consejo de 7 de mayo de 2002 por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

o profesionales establecidos en la UE a particulares establecidos en otros EEMM distintos del EM de origen. Este tipo de operaciones continuaban gravándose en origen, en el país de localización del operador económico que prestara el servicio¹³; ello, conllevaba que se pudieran producir deslocalizaciones de las empresas prestadoras del servicio hacia países miembros de la UE donde los tipos impositivos fueran más bajos, quebrando el principio de neutralidad que debe regir el sistema tributario.

Esta Directiva fue desarrollada por varios Reglamentos¹⁴, que con el paso del tiempo fueron sustituidos por los actuales Reglamento 904/2010, de 7 de octubre de 2010 y Reglamento 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011. Como hemos señalado, si bien el artículo 1 de la Directiva 2002/38/CE que regulaba el nuevo régimen especial tenía un plazo de duración de 3 años (finalizaba en un principio en julio de 2006), su vigencia sufrió varias ampliaciones, a través de diversas Directivas, hasta finalmente concluir el 31 de diciembre de 2014.

La Directiva 2002/38/CE fue sustituida por la actual Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que entró en vigor el 1 de enero de 2007. No obstante, “este nuevo texto normativo no supuso ninguna variación de fondo respecto de la tributación de los servicios on-line, limitándose a una mera ordenación sistemática de los preceptos que se ocupaban de la materia”¹⁵.

¹³ RAMOS PRIETO, Jesús: “El IVA y el comercio electrónico transfronterizo: modificaciones normativas resultantes del Plan de acción de la Comisión de 2016”. *Studi Tributari Europei*, Volumen 8 (2018), pág.163.

¹⁴ Los primeros Reglamentos que desarrollaron la Directiva fueron: el Reglamento nº1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre; y el Reglamento nº 1777/2005 del Consejo, de 17 octubre 2005.

¹⁵ RAMOS PRIETO, Jesús: “El IVA y el comercio electrónico transfronterizo: modificaciones normativas resultantes del Plan de acción de la Comisión de 2016”, *ob. cit.*, pág.165.

Con la Directiva 2008/8/CE¹⁶ se introdujo una modificación en el lugar de realización de las prestaciones de servicios electrónicos realizadas por sujetos pasivos del IVA establecidos en un EM con destino a particulares que se encontraran en otro EM distinto (B2C intra-UE). Así, a partir del 1 de enero de 2015, fecha de entrada en vigor de esta Directiva, también le es de aplicación el régimen especial aplicable a los servicios electrónicos con lo que dichas operaciones tributarán en destino, esto es, en el EM de consumo, aplicándoles tanto las obligaciones como las facilidades explicadas para los operadores extra-UE. Con ello se acaba el problema de la posible deslocalización de las empresas hacia países miembros que tuvieran tipos impositivos más bajos, ya que a partir de este momento todos tributarían en destino.

Por tanto, a partir del 1 de enero de 2015, todas las prestaciones de servicios electrónicos transfronterizos realizadas por empresarios o profesionales, con independencia de su ubicación, a particulares residentes en la UE, quedarán localizados en destino, por lo que se igualan las reglas de localización y no se establecen diferencias entre operadores extra-UE o intra-UE.

Una vez evaluadas las consecuencias de la aplicación de estos regímenes especiales aplicables a los servicios electrónicos durante sus años de vigencia, se llegó a la conclusión de que debe reducirse la carga fiscal indirecta que soportan las microempresas establecidas en un EM que presten dichos servicios de forma ocasional en otros EEMM.

A raíz del Plan de Acción sobre el IVA elaborado por la Comisión Europea, se aprobó la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017¹⁷, que va a entrar en vigor en dos fases o períodos, el primero de ellos comienza el 1 de enero de 2019 (artículo 1 de la Directiva) y para la segunda fase habrá que esperar a 2021¹ (artículo 2 de

¹⁶ Se unificaron en un mismo régimen especial los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión y electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos.

¹⁷ A esta Directiva le acompañan 2 reglamentos de que desarrollan, a saber: el Reglamento (UE) 2017/2454; y el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459.

la Directiva). En esta primera fase entra en vigor, en lo que a este trabajo importa, el régimen mixto de tributación en destino y en origen para el caso de los operadores establecidos en la Comunidad. Es la que establece el umbral a escala comunitaria por debajo del cual, el sujeto pasivo podrá elegir tributar en destino o en origen, facilitando de esta manera que los operadores europeos que realicen pequeñas operaciones no tengan que tributar en destino.

Si bien la intención de facilitar a las microempresas sus obligaciones tributarias tiene sentido, no opina lo mismo Macarro Osuna¹⁸ que señala que “introduce una complejidad adicional por cuanto en un mismo Estado miembro los consumidores podrán acceder a productos electrónicos que estén gravados con tipos de gravamen diferentes, en función de que el suministrador haya rebasado o no el umbral, incidiendo así sobre la neutralidad fiscal”.

b) Futura transformación del régimen especial.

Para el año 2021¹, si bien la tributación de los servicios prestados por vía electrónica no variará, el régimen especial en el cual se encuentra va a sufrir una transformación importante. Así, se amplía este régimen especial equiparando las reglas de localización de los servicios electrónicos al de las prestaciones de servicios en general (no solo electrónicos), así como las ventas a distancia de bienes.

De esta manera, el título del capítulo 6 del Título XII se sustituye por el siguiente: “Regímenes especiales para los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o realicen ventas a distancia de bienes”. Así, la sección 2 de este capítulo pasa a denominarse: “Régimen especial a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad”. Y, por último, la sección

¹⁸ MACARRO OSUNA, J. M., “El IVA en el comercio electrónico como punto de partida de un nuevo paradigma de las ventas a distancia en la Unión Europea”, págs..198-199, en RAMOS PRIETO, Jesús: “El IVA y el comercio electrónico transfronterizo: modificaciones normativas resultantes del Plan de acción de la Comisión de 2016”, ob. cit., pág. 171.

tercera de este capítulo se denominará: “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 pero no en el Estado miembro de consumo”.

Este régimen especial quedará de la siguiente manera:

1. El régimen especial aplicable a los operadores extra-UE que presten servicios a particulares establecidos en la UE: se amplía a los servicios generales. No solo incluimos los servicios electrónicos sino el resto de servicios que no tengan tal naturaleza.
2. El régimen especial aplicable a los operadores intra-UE que realicen operaciones con particulares establecidos en la UE pero en otro EM distinto: este régimen se amplía no solo al resto de servicios que no tengan la naturaleza de electrónicos sino que además se incluirán lo que hasta ahora entendíamos como “ventas a distancia”. Aplicándole de esta manera el umbral de 10.000 euros para el conjunto de todos los servicios, electrónicos o no, y las ventas que tengan tal naturaleza, para las operaciones realizadas en el conjunto de los EEMM. Además, las ventas a distancia y el resto de servicios pasarán a gozar de las facilidades que tiene la mini ventanilla única, identificándose únicamente en un EM.

4. OBLIGACIONES FORMALES: DECLARACIÓN ESPECIAL MOSS.

El hecho de que en el año 2003 se cambiara el régimen general de tributación en origen para los servicios prestados por vía electrónica a un régimen de tributación en destino para operadores extracomunitarios, implicaba que los proveedores de servicios extracomunitarios tuviesen que identificarse ante todos y cada uno de los EEMM donde dichos operadores prestaran sus servicios a destinatarios particulares no sujetos pasivos de IVA. Por ello, a estos operadores extra-UE se les permitió identificarse en un único EM para cumplir con todas las obligaciones formales y materiales que les eran exigibles mediante el sistema VOES (VAT on e-Services).

Si bien este modelo o sistema VOES se ha venido aplicando a los operadores extra-UE durante muchos años, partir del 1 de enero de 2015, como novedad la UE ha completado, mejorado y corregido dicho sistema después de la experiencia acumulada con el mismo, aplicándose ahora a ambos regímenes especiales (ahora también a los sujetos pasivos intra-UE) y ha introducido lo que se ha denominado sistema MOSS (Mini One Stop Shop) o mini ventanilla única, que lo que pretende es la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones de IVA en las prestaciones de servicios electrónicos (incluye los servicios televisión, radiodifusión y electrónicos o T.R.E.), así como potenciar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales en el ámbito electrónico. Las obligaciones formales que se exigen a operadores intra-UE y extra-UE son muy parecidas por lo que lo analizaremos de forma conjunta señalando las posibles especificidades aplicables a cada uno de ellos.

¿En qué consiste dicho sistema? Básicamente, se trata de un portal web que permite registrarse en un único EM para cumplir con todas las obligaciones derivadas de servicios T.R.E., declarando y pagando en el país en el que se encuentra registrado. El EM en el que se identifique redistribuirá tanto la información censal y de las declaraciones como los ingresos que procedan de la prestación de dichos servicios en los EEMM de consumo. Este régimen especial obliga a que los proveedores se comuniquen con la Administración Tributaria del EM de identificación y cumplan todas sus obligaciones formales y materiales de forma exclusivamente telemática.

Debemos distinguir entre EM de identificación y EM de consumo, así como EM de establecimiento. Estos conceptos van a ser fundamentales a la hora de aplicar el sistema MOSS, por lo que merecen una breve explicación:

- a) EM de identificación: será el EM en el que se identifica el sujeto pasivo para utilizar la mini ventanilla única, por lo que declarará y pagará el IVA en dicho Estado.
 - Para el régimen intra-UE: será el EM donde el operador tenga la sede de su actividad económica o si no tiene su sede en la UE, será el lugar donde

tenga un establecimiento permanente y si tuviera varios, podrá elegir entre ellos.

- Para el régimen extra-UE, el sujeto pasivo es libre de elegir cualquier EM.
- b) EM de consumo: es el EM en el que se prestan los servicios T.R.E. a un particular no sujeto pasivo de IVA.
- Régimen intra-UE: no puede coincidir el EM de consumo con el EM de identificación o en el que el sujeto pasivo tenga la sede de su actividad o cualquier establecimiento permanente.
 - Régimen extra-UE: no debe de tener ni la sede de su actividad ni ningún establecimiento permanente en ningún EM. Se permite la coincidencia entre EM de identificación y EM de consumo. Si bien antes de 2019 cuando el sujeto pasivo se hubiera identificado o le hubieran obligado a ello en algún EM, no se le permitía acogerse a este régimen especial, a partir de esta fecha, aunque se encuentre identificado a efectos de IVA por otros motivos, en algún EM, se le permite acogerse a este régimen.
- c) EM de establecimiento: lógicamente únicamente puede ser aplicado en el régimen intra-UE. Será el EM donde tenga un establecimiento permanente, ya que puede suceder que se haya identificado en un EM y tener en otro un establecimiento permanente. En este caso “los servicios prestados desde esos establecimientos permanentes a EM de consumo también deben incluirse en la declaración de IVA presentada a través de la mini ventanilla única”¹⁹. Además, no puede coincidir con el EM de consumo, por lo que los servicios prestados en el EM con establecimiento permanente se registrarán por la declaración de IVA general de dicho país.

El acogerse a este régimen especial acarrea la cumplimentación de una serie de requisitos formales que debe realizar el sujeto pasivo. Todas estas obligaciones se cumplirán a través del portal web MOSS de forma electrónica. Estas obligaciones se

¹⁹ COMISIÓN EUROPEA. Dirección General de fiscalidad y Unión Aduanera. Fiscalidad Indirecta y Administración fiscal. IVA. Bruselas, 23 de octubre de 2013. Guía de la mini ventanilla única del IVA (Revisión 1 aplicable a partir del 1 de enero de 2019), pág.5.

encuentran recogidas en los artículos 163 noniesdecies (extra-UE) y en el artículo 163 duovicies (intra-UE) de la LIVA.

La primera obligación será darse de alta²⁰ en este régimen especial con la declaración de inicio (en el modelo 034), debiendo proporcionar el prestador del servicio determinada información, entre otras: nombre, dirección postal y de correo electrónico, direcciones electrónicas de los sitios de internet a través de los que opere. En el caso de que se trate de un proveedor situado en un país tercero, además deberá señalar el número de identificación que tenga ante la Administración de su país de origen en el que tenga la sede de su actividad, así como una declaración en la que señale que no tiene ningún establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad.

Una vez recibida la solicitud y efectuadas las correspondientes comprobaciones, la Administración tributaria del EM de identificación podrá denegarle el acceso al mismo o asignarle al proveedor acogido al régimen extra-UE, un número individual (NOE) que lo identificará ante la Administración en sus relaciones con la misma y las que pueda tener con los EEMM de consumo. Al operador acogido al régimen intra-UE simplemente se le confirma o se le deniega su entrada, pero no se le asigna un número de identificación ya que el mismo tiene otorgado previamente uno al tener en dicho territorio la sede de su actividad o un establecimiento permanente respecto de los cuales han tenido que darse de alta en el IVA.

También se encuentran obligados a comunicar cualquier modificación de la información suministrada previamente, así como la comunicación del cese de las operaciones comprendidas en este régimen o su baja voluntaria del mismo.

²⁰ Ya hemos tratado en el punto 3 del trabajo cuando comienzan los efectos de dicha declaración de alta, así como las causas de exclusión del mismo. Por ello, me remito a dicho punto para ver estos aspectos.

En segundo lugar, deberán presentar una declaración-liquidación del IVA, que se exige que sea cada trimestre natural, a través del modelo 368. Debemos tener en cuenta ciertas particularidades: esta declaración no puede ser negativa, no pudiendo deducirse en esta declaración el IVA soportado en los EEMM de consumo relativas a operaciones que se encuentren relacionadas con la prestación de los servicios T.R.E. (o dicho de otro modo: únicamente sirve para declarar el IVA repercutido, pero no el soportado); deberá presentarse aunque en dicho período no se hayan prestado servicios en ningún EM (deberá presentarse una declaración 0); se debe presentar en el plazo de 20 días a partir del final del período al que se refiere la declaración (no obstante, a partir de 2021¹ se amplía dicho plazo a 1 mes); si posteriormente encontramos un error en la declaración, debemos realizar una rectificación de la declaración original, no introduciendo una modificación en las declaraciones posteriores y ello en un plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, sin perjuicio de que el EM de consumo acepte correcciones tras la finalización de dicho plazo en virtud de lo previsto en su normativa tributaria nacional (no obstante, a partir del 2021¹, dichas correcciones se podrán realizar en declaraciones posteriores presentadas por el sujeto pasivo). A la vez que se presenta la declaración-liquidación deberá procederse a ingresar el impuesto en el EM de identificación (esto ocurre en España, pero en otros países no coincide la fecha de presentación con la de ingreso de la cuota).

Para que tanto el EM de identificación como el de consumo puedan comprobar la veracidad y exactitud de las declaraciones del sujeto pasivo, se establece que el sujeto pasivo deberá mantener un registro de las operaciones que se incluyen en este régimen durante un plazo de 10 años, contados desde el final del año en que se hubiera realizado la operación. Este registro, que deberá ser electrónico se pondrá a disposición de dichos Estados cuando así se lo requieran al sujeto pasivo.

Otra de las obligaciones sería la de expedir y entregar factura. A partir del 1 de enero de 2019 se aplican las normas de facturación del EM de identificación, en contraposición a la regla general que se seguía hasta dicha fecha en la que se debía expedir factura según las normas de cada EM de consumo (lo que complicaba dicha tarea).

Cuestión relevante en este régimen especial es que no existe la posibilidad de deducir las cuotas soportadas en la propia declaración-liquidación del modelo 368; no obstante, ello no quiere decir que no sea posible obtener la devolución de las cantidades de IVA soportadas en los EEMM de consumo relativas a operaciones que se incluyen dentro de este régimen especial, tanto en el régimen de la Unión como en el régimen exterior a la Unión²¹. Sin entrar a analizar este aspecto ya que excede de lo que se pretende en este trabajo, la normativa aplicable para el régimen de devoluciones a empresarios o profesionales establecidos fuera del TAI pero en un EM de la UE (incluyendo Islas Canarias, Ceuta o Melilla) rige lo dispuesto en el artículo 119 de la LIVA²²; mientras que para el régimen extra-UE rige lo dispuesto en la Directiva 86/560/CEE.

5. DETERMINACIÓN DEL LUGAR DEL DOMICILIO DEL DESTINATARIO DEL SERVICIO: EL JUEGO DE LAS PRESUNCIONES.

Cuando se trata de las prestaciones de servicios electrónicos realizadas por sujetos pasivos de IVA a destinatarios que son particulares²³, al tributar en destino (como regla general a partir del 1 de enero de 2015), la determinación del lugar de localización del destinatario es vital para determinar el país al que le corresponden las cuotas de IVA. En el caso de prestación de servicios electrónicos dicha determinación no siempre es sencilla y para ello el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011²⁴ establece en sus artículos 24 bis, ter, quinquies y septies, una serie de presunciones para determinar el lugar de localización del cliente, así como los medios de prueba para refutar dichas presunciones.

²¹ MATESANZ CUEVAS, Fernando: “La Fiscalidad Indirecta del Comercio Electrónico”. Editorial: Thomson Reuters Aranzadi, 2019, pág.75.

²² También rige lo dispuesto en la Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones relativas a la devolución del IVA a sujetos pasivos no establecidos en el EM de devolución, pero establecidos en otro EM.

²³ Cuando los destinatarios son sujetos pasivos de IVA también tributan en destino.

²⁴ Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo de 15 de Marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA.

En estos artículos nos encontramos ante dos clases de presunciones: una serie de presunciones específicas, que son las que se recogen en el artículo 24 bis y en el 24 ter en las letras a), b) y c)²⁵; y una presunción de carácter general recogida en el 24 ter, letra d). Esta distinción es importante a la hora de aplicarlas ya que la presunción general únicamente entra en juego cuando no es viable la aplicación de las específicas. Por tanto, en primer lugar, deberemos comprobar si existe una presunción específica, si existe la aplicamos, en caso contrario acudiremos a la presunción general. La presunción general se encuentra estrechamente relacionada con el artículo 24 septies que regula los elementos de prueba.

La primera de las presunciones específicas (artículo 24 bis 1) establece que en el caso de que el prestador del servicio requiera de la presencia física del cliente en una determinada ubicación para que se le pueda prestar el servicio, se presume que dicho cliente se encuentra establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y es en ese sitio donde se consume el servicio. A modo de ayuda nos da una serie de ubicaciones donde se podría aplicar esta presunción, a saber: una cabina telefónica; una zona de acceso inalámbrico WIFI, un cibercafé, un restaurante o el vestíbulo de un hotel. Esta presunción no se aplicaría a los llamados servicios de transmisión libre (“over the top”: que son aquellos que únicamente se pueden prestar con una conexión establecida a través de redes de comunicación y no es necesaria la presencia física del cliente en el lugar en el cual se presta el servicio), como la descarga de archivos multimedia a través de redes móviles²⁶. Si bien esta presunción tiene más influencia en los servicios de telecomunicaciones (acceso a internet, llamadas desde una cabina telefónica), podría aplicarse a algunos servicios electrónicos como las apuestas deportivas en máquinas situadas en bares o salas de juego, en los que se requiere la presencia física del cliente para realizarla.

²⁵ En la letra c) no se va entrar ya que no tiene aplicación en los servicios electrónicos.

²⁶ COMISIÓN EUROPEA, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal, IVA: “Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015”, a 3 de abril de 2014, pág.58.

La segunda presunción específica contenida en el apartado 2 de dicho artículo se refiere a la prestación del servicio efectuada al cliente cuando este se encuentre a bordo de un buque, un avión o un tren que realice un transporte de pasajeros dentro de la Comunidad, entendiendo que se presta en el Estado miembro de partida del transporte de pasajeros. Para ilustrarlo vamos a poner un ejemplo: si el viaje en tren empieza en España, hace escala en Francia y termina en Alemania y el operador del tren presta servicios electrónicos en el que se requiera la presencia física del cliente (acceso a películas bajo demanda en televisión del tren), el prestador del servicio debería de abonar el IVA español relativo a tales servicios. Esta presunción abarca los servicios prestados o consumidos a bordo del tren, buque o aeronave, excluyéndose los servicios recibidos en el exterior de dichos transportes. También debe de quedar claro que el itinerario del transporte debe realizarse por completo en la Comunidad.

Por su parte, el artículo 24 ter nos señala varias presunciones específicas a la hora de fijar la localización del destinatario del servicio, a saber: a) cuando se preste el servicio por medio de la línea fija terrestre (banda ancha, Ethernet) del cliente, se presume que tiene su domicilio en el lugar donde se encuentra instalada la línea fija terrestre; b) cuando se presta a través de las redes móviles, la presunción señala que el domicilio del cliente se encuentra situado en el Estado que señale el código de teléfono móvil nacional de la tarjeta SIM utilizada para la recibir los servicios (por ejemplo para la descarga de una aplicación en el teléfono móvil).

Cuando el supuesto de hecho concreto no pueda quedar cubierto por ninguna de las anteriores presunciones específicas, el Reglamento otorga al empresario o profesional una alternativa para determinar la localización del cliente, que anteriormente hemos denominado presunción general (artículo 24 ter letra d)), que consistirá en presumir que, tras reunir el proveedor varios elementos de prueba que no se contradigan entre sí, el cliente se localizará donde señalen dichas pruebas. En concreto se señala que deben ser dos los elementos de prueba.

No obstante, en los supuestos a los que hace referencia el párrafo anterior y para facilitar al proveedor la localización del cliente, cuando el volumen total de los servicios

incluidos en este régimen especial no sea superior a 100.000 euros durante el año civil en curso y el anterior, ya no se requerirán dos elementos de prueba para que entre en juego la presunción anterior sino que bastará con la aportación de un solo elemento de prueba, siempre y cuando dicha prueba se haya facilitado por una persona distinta del prestador del servicio y del cliente, que haya participado en la prestación del servicio. Cuando durante el año se traspasa el umbral de 100.000 euros, esta excepción de aplicar un único elemento de prueba no será de aplicación desde dicho instante y hasta que se vuelvan a cumplir las condiciones para aplicarla.

Las presunciones que regula el Reglamento no hay que seguirlas en todos los casos ya que se trata de presunciones *iuris tantum*, esto es, que admiten prueba en contrario. Es lo que el Reglamento ha llamado “refutación de las presunciones” o como rechazar la validez de las mismas mediante una serie de argumentos, como son los elementos de prueba. Según el artículo 24 quinquies, las presunciones que se pueden refutar son las del artículo 24 bis y 24 ter letras a, b y c); y se refutarán fundándose en 3 elementos de prueba que no sean contradictorios y que consigan demostrar que el cliente se encuentra establecido en otro lugar distinto del señalado por la presunción. Debemos precisar que corresponde al prestador del servicio elegir cuales de los elementos de prueba hay que recopilar; en el caso de existan elementos contradictorios elegirá los que considere más oportunos desde el punto de vista comercial para identificar con más precisión la ubicación del cliente²⁷.

El artículo mencionado en el párrafo anterior señala que tanto el proveedor de los servicios electrónicos acogidos a este régimen especial como la autoridad tributaria pueden refutar una presunción. No podrá refutar la presunción el cliente, ya que el único responsable de ingresar la cuota de IVA es el proveedor del servicio. Las autoridades tributarias pueden rebatir cualquiera de ellas cuando se encuentren indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador.

²⁷ Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal, IVA: “Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015”, ob. cit., pág.76.

En resumen, el proveedor tiene varias opciones a la hora de determinar el lugar de ubicación del cliente: bien se basa en una presunción, siempre que reúna los requisitos para aplicarla; bien puede refutar la presunción cuando alguna de ellas sea de aplicación; o en el caso de que no se pueda aplicar ninguna presunción, el proveedor puede reunir varios elementos de prueba no contradictorios que señalen un lugar determinado. Matizar que la normativa no exige al proveedor refutar una presunción aun cuando pueda tener pruebas que la contradigan.

Ahora es preciso señalar los elementos de prueba que establece el Reglamento en su artículo 24 septies (únicamente los que se podría aplicar a los servicios electrónicos), que son utilizados tanto para que el proveedor determine el lugar de ubicación del cliente cuando no fueran aplicables las presunciones (recordemos, 2 elementos de prueba; o 1 cuando el volumen de operaciones sea inferior a 100.000 euros) o para refutar las presunciones. Esta lista de elementos de prueba no debe ser considerada como una lista *númerus clausus* o lista cerrada ya que es meramente ejemplificativa o indiciaria, pudiendo el proveedor disponer de otros elementos de prueba que estime adecuados para determinar la localización del cliente.

Estos son los elementos de prueba que se señalan en el Reglamento:

1. La dirección de facturación del cliente;
2. La dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización;
3. Los datos bancarios: lugar en el que se encuentra la cuenta bancaria que se ha utilizado para el pago o la dirección de facturación del cliente de la que disponga en banco;
4. El código de móvil del país (MCC: “Mobile Country Code”) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM utilizada por el cliente;
5. La ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio;

6. Otra información relevante desde el punto de vista comercial. Dentro de este concepto genérico podemos encontrar elementos de prueba tales como la información proporcionada por el propio cliente cuando para registrarse o descargarse el servicio deba proporcionar sus datos personales, bancarios, etc.; los registros de transacciones anteriores con el mismo cliente.

6. EL NUEVO ROL DE LAS INTERFACES O INTERMEDIARIOS ELECTRÓNICOS.

Si bien es importante identificar al cliente o consumidor final a efectos de determinar el Estado que tendrá derecho a recaudar las cuotas de IVA, no es menos importante determinar quién es el prestador de los servicios o sujeto pasivo que deberá ingresar dicha cuota ante la Hacienda correspondiente. En las transacciones realizadas por medios electrónicos es frecuente que exista una cadena de suministro y quien te preste el servicio no sea propietario del contenido del mismo sino una interfaz, plataforma o portal online que actúa como intermediaria en la prestación del mismo.

Por tanto, se hizo conveniente determinar quién era el prestador de los servicios a efectos del IVA en los supuestos de servicios prestados vía electrónica en los que no se presta directamente al cliente sino a través de un intermediario (una interfaz o de un portal web). El Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 modificó el Reglamento de Ejecución (UE) nº282/2011, introduciendo en el mismo el artículo 9 bis, que vino a regular el tratamiento que debía darse a dichos intermediarios, aclarando el contenido y alcance del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE. Esta modificación entro en vigor el 1 de enero de 2015.

El mencionado artículo 28 señala que “cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate”. Este artículo se refiere a la mediación en nombre propio y por cuenta ajena que se utiliza para regular las actuaciones de los comisionistas, en los que se crea la ficción de que el servicio se ha

prestado dos veces, una desde el prestador original al intermediario y otra desde el intermediario al cliente final. Esta es la base sobre la que parte el artículo 9 bis del citado Reglamento.

Cuando se reguló esta materia se estaba pensando esencialmente en portales y plataformas dedicados al mercado de las aplicaciones tipo *Play Store* o *Apple Store*, así como aplicaciones que dan acceso a música (tipo Spotify) o permiten su descarga, y lo que hace el artículo 9 bis es presumir que estas plataformas han participado en la prestación del servicio. Por tanto, les sería de aplicación el artículo 28 de la Directiva teniendo como consecuencia última que se les tenga como sujetos pasivos del servicio.²⁸.

El artículo 9 señala literalmente lo siguiente: “A efectos del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios”. Por tanto, todos los intermediarios que figuren en una transacción de esta naturaleza y hasta llegar al consumidor final, se considerarán que prestan ellos mismos el servicio convirtiéndose en sujetos pasivos del IVA.

Se entiende que un sujeto pasivo interviene en la prestación de los servicios cuando así se recojan en los contratos o acuerdos correspondientes (aspecto jurídico o contractual); no obstante, cuando no conste en los contratos la intervención del intermediario pero de facto intervenga en la misma (realidad económica), se lo considerará sujeto pasivo, prevaleciendo la realidad económica a la jurídica²⁹.

²⁸ MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: “La convergencia en el IVA de las ventas a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y televisión”. En Revista Nueva Fiscalidad, número 3 (Julio-Septiembre), 2019, pág. 37.

²⁹ COMISIÓN EUROPEA, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal, IVA: “Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015”, pág.29.

No obstante, como excepción a regla general, tenemos que señalar que esta presunción es refutable y puede no aplicarse, por lo que ya no se entendería que han existido dos prestaciones de servicios sino una, con lo que ya no se considerarían sujetos pasivos a estos efectos. Así, cuando el prestador original sea reconocido expresamente como tal por el intermediario y ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes, no será de aplicación la presunción. Para entender cumplido este reconocimiento expreso debemos observar que se cumplen una serie de condiciones: los intermediarios que participen en la cadena de suministro del servicio deben emitir o facilitar una factura en la que se identifique el servicio en cuestión y su proveedor (en las transacciones B2B anteriores a la prestación al consumidor); y el recibo o la factura al cliente debe identificar también tanto el servicio como su proveedor (transacción B2C).

No se aplicará esta excepción a la regla general y seguirán considerándose sujetos pasivos cuando los intermediarios electrónicos o plataformas web sean los que autoricen el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fijen las condiciones generales de la prestación. Por tanto, cuando se dé cualquiera de estas condiciones se entenderá que el intermediario ha intervenido en la prestación del servicio y no les es de aplicación la refutación de la presunción.

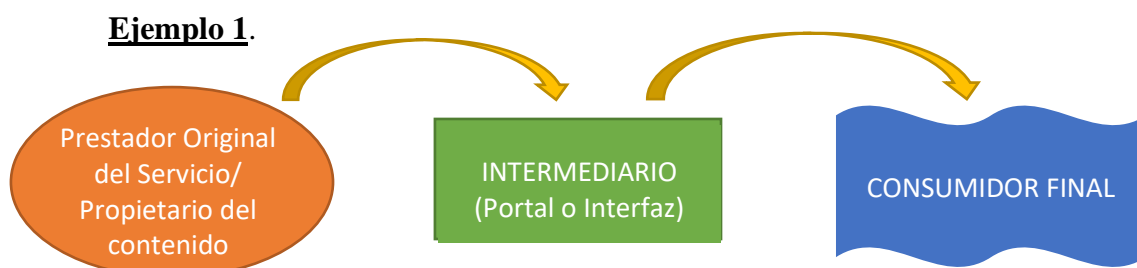
Para conocer quién es el prestador final del servicio al consumidor en una cadena de suministro, debemos tener como punto inicial al consumidor final e ir reculando en la cadena. En el caso de que en la cadena de suministro del servicio, uno de los sujetos pasivos/intermediarios observe cualquiera de estas condiciones, no pudiendo refutar la presunción, impedirá a los restantes intermediarios reconocer al proveedor original del servicio como suministrador directo al consumidor³⁰. En tal caso, se considerará que el intermediario que no ha podido refutar la presunción del artículo 9 bis, queda dentro de

³⁰ COMISIÓN EUROPEA, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal, IVA: “Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015”, ob. cit. pág.35.

la misma, entendiéndose que él mismo ha recibido y prestado el servicio al siguiente intermediario.

Cabe señalar que quedan al margen de estas normas los sujetos pasivos que realicen únicamente el procesamiento de los pagos relacionados con estos servicios prestados por vía electrónica, siempre y cuando no participen de otra forma en la prestación de dichos servicios.

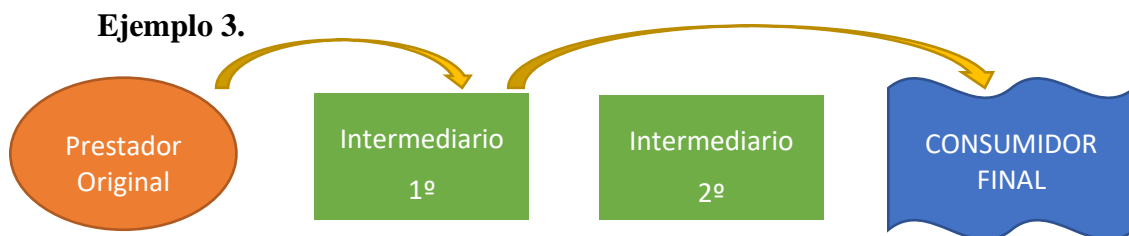
Para aclarar un poco lo dicho, si bien pueden complicarse estas situaciones en la realidad económica, vamos a ver algún ejemplo sencillo que nos ayude a entenderlo.



El supuesto de hecho podría ser el siguiente: el prestador original del servicio es el creador de una aplicación para smartphones, y el mismo celebra un contrato con el intermediario que tiene una plataforma o mercado de aplicaciones por el cual el prestador original cede su aplicación para que se venda a través de dicha plataforma; en la factura emitida o facilitada por intermediario del servicio al propietario del contenido se identifica claramente el servicio en cuestión y su proveedor (el prestador original); también se identifica la misma circunstancia en el recibo del intermediario al consumidor final; no obstante, el intermediario es el que fija los términos y las condiciones generales de la prestación. Lo expuesto se traduce en lo siguiente: si bien el intermediario podría, en principio, refutar la presunción al haber reconocido expresamente como prestador del servicio al propietario del contenido, no lo podrá hacer al ser el intermediario el que establece las condiciones generales de contratación, lo que impide refutar la presunción. Por tanto, se aplicará la presunción de que el intermediario ha recibido el servicio y posteriormente lo ha prestado al consumidor final, por lo que será el intermediario el sujeto pasivo del IVA del servicio prestado al consumidor final.



Imaginemos que el propietario del servicio es una editorial de libros especializados en derecho que vende libros electrónicos pero que lo hace a través de un portal o plataforma web que se dedica a la venta de libros online que pertenece a un intermediario; en la factura que el intermediario emite al propietario del servicio queda reflejada la referencia al servicio principal y al proveedor del servicio; mientras que en el recibo que el propietario emite al consumidor final figuran dichos extremos. Por tanto, al cumplir la exigencia del artículo 9 bis, apartado 1, párrafo segundo, letras a y b, y al no autorizar el intermediario el cargo al cliente ni la prestación del servicio ni establecer las condiciones generales del servicio, se entiende refutada la presunción y se entenderá que es la editorial la que presta directamente el servicio al consumidor final, siendo por tanto la editorial el sujeto pasivo de IVA y responsable de su declaración e ingreso.



Imaginemos que el prestador original es una compañía cinematográfica propietaria de una serie de películas que vende los derechos de reproducción sobre esas películas a una plataforma online de video tipo HBO (intermediario 1) y para acceder a dicha plataforma se utilizan los servicios del proveedor de Internet del cliente (intermediario 2); el cliente, bajo una suscripción a la plataforma online de video o mediante pagos por servicio bajo demanda, accede al visionado de dichas películas. En este caso no puede considerarse que el intermediario 2 participe en la prestación ya que únicamente se utiliza su red inalámbrica para transmitir el contenido. El intermediario 1 es el responsable de la prestación real del servicio y es el propietario de la plataforma técnica a través de la que se prestan los servicios, por lo que todo indica que la realidad económica de este servicio haga recaer en él la presunción del artículo 9 bis. Por tanto,

será el intermediario 1 el que se considera que recibe el servicio del propietario del contenido y lo presta al consumidor final; siendo el intermediario 1 el sujeto pasivo de la prestación del servicio al consumidor final.

A partir de 2021¹, en virtud de la Directiva (UE) 2017/2455, estas interfaces electrónicas deberán llevar un registro de dichos suministros, debiendo ser lo suficientemente minucioso como para hacer viable que la administración tributaria competente pueda comprobar si se ha declarado adecuadamente el IVA. Dicho registro debe mantenerse durante un plazo de 10 años contados desde el final del ejercicio en que se haya realizado la operación.

7.TIPO DE GRAVAMEN: SU APLICACIÓN A LIBROS, REVISTAS Y PUBLICACIONES ELECTRÓNICAS.

Una de las cuestiones que más a dado que hablar en la regulación del comercio electrónico es la relativa al tipo de gravamen que se aplica sobre los libros, revistas y publicaciones que si bien en su formato tradicional gozan de un tipo reducido del 4%, no ocurre lo mismo con su formato electrónico o no ocurría hasta hace pocas fechas.

Todos sabemos que el tipo impositivo aplicable a los servicios electrónicos se estableció por la Directiva 2002/38/CE en el tipo general (en el caso de España en el 21%), que es el que se aplicaba a los libros, revistas y publicaciones electrónicas, y hasta hace pocas fechas la Comisión Europea defendía dicha discriminación, cosa que a todas luces era incomprensible ya que a mi juicio quiebra el principio de neutralidad que garantiza que “las consecuencias fiscales serán idénticas para bienes y servicios independientemente de la fórmula comercial utilizada y de que el suministro se efectúe on-line u off-line”³¹.

³¹ Comunicación de la Comisión Europea COM (1988) 374 “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”, pág.3.

Si bien dicha diferencia de tipos ha existido durante muchos años, la Comisión Europea ha virado en su postura y a través de la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo de 6 de noviembre de 2018, se modifican los tipos impositivos relativos al IVA aplicados a los libros, los periódicos y las revistas, modificando para ello el artículo 98, 99 y el anexo III de la Directiva 2006/112. Señalando el preámbulo de la Directiva 2018/1713 que “los EEMM deberían poder hacer coincidir los tipos de IVA aplicados a las publicaciones por vía electrónica con los tipos reducidos de IVA vigentes para las publicaciones suministradas por medio de soporte físico”. Así, a partir de su entrada en vigor el 4 de diciembre de 2018, los EEMM que a fecha de 1 de enero de 2017 ya vinieran aplicando tipos reducidos a los libros, revistas o periódicos en soporte papel o físico podrán aplicar también este tipo reducido al su homólogo electrónico.

España mediante la Disposición final segunda del Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para apoyar la economía y el empleo ha introducido una modificación en el número 2º del apartado Dos 1 de la LIVA señalando que se aplicará el tipo superreducido del 4% a los libros, periódicos y revistas incluso cuando tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica. Por ello, ya no existe dicha diferenciación de tipos impositivos y a todos ellos, tanto materiales como electrónicos se les aplicará el 4%.

8. CONCLUSIONES.

Una vez analizados los aspectos básicos de este régimen especial aplicable a los servicios electrónicos, tenemos que ver si cumple su objetivo o función de facilitar la tributación en destino a los operadores económicos con la simplificación del cumplimiento sus obligaciones fiscales, fomentando así el cumplimiento voluntario de las mismas.

Uno de los aspectos positivos de la actual regulación es que se corrigió la falta de neutralidad que debían soportar las empresas de la UE que estaban en una situación de desventaja en comparación con las empresas extracomunitarias, al tener que tributar tanto los servicios prestado dentro de la UE como aquellos servicios prestados fuera de la UE;

mientras que los proveedores de terceros países podían efectuar entregas en la UE exentas del IVA de manera legítima o incluso no cumpliendo las normas ya que su control era muy complicado, lo que no hacía competitivos a los proveedores europeos. La implantación general de la tributación en destino corrige dicha distorsión y permite también acceder a las empresas UE al sistema de mini ventanilla única, facilitándoles la tarea de tributar en destino cuando se preste dentro de la UE y quedando exentos los servicios prestados fuera de la UE. Lo que nos lleva a concluir que la tributación en destino, donde se produce el consumo, ha sido un avance significativo y en la senda adecuada para regular este tipo de servicios.

El punto básico de este régimen especial es el sistema MOSS, sin duda una novedad que debe valorarse muy positivamente ya que permite a cualquier operador del mundo, a través de un portal web e identificándose en un único país, acceder al mercado único de más de 400 millones de personas, simplificándole mucho las obligaciones fiscales indirectas. Sin duda es un sistema que ha venido para quedarse y prueba de ello es que a partir de 2021¹ se produce una ampliación del sistema MOSS a otras transacciones en las que el destinatario es un particular (B2C), a saber: a las entregas de bienes y prestaciones de servicios (servicios en general) transfronterizos y a las importaciones con un valor inferior a 150 euros. Lo que va a suponer que la mayoría de las transacciones con consumidores establecidos en la UE puedan ser susceptibles de acogerse a este régimen especial.

No obstante, una pega que podría apuntarse respecto del sistema MOSS es que no permite deducirse el IVA soportado relativo a gastos relacionados con este régimen en la misma declaración-liquidación del modelo 368, lo que conlleva que deban seguir un sistema más complejo de devolución de las cuotas soportadas que puede llegar a frenar la inversión de las empresas.

La introducción del umbral de 10.000 euros, como se ha señalado en el desarrollo del trabajo, puede generar distorsiones ya que, en un mismo país, dependiendo del proveedor del servicio, el IVA aplicable a un mismo producto puede ser diferente en función de si dicho proveedor ha traspasado o no dicho umbral. Ello conllevaría una

quiebra, nuevamente, del principio de neutralidad, principio muy importante en la regulación del IVA.

Uno de los posibles agujeros de este sistema se encuentra en la colaboración que debe existir entre los EEMM, en concreto entre el EM de identificación y los EEMM de consumo. Si bien existe normativa que obliga a la colaboración entre los diferentes EEMM, la introducción de dicho umbral por debajo del cual se puede optar por tributar en origen puede hacer que el EM de identificación se muestre poco ambicioso en la lucha contra el fraude, por si dichos sujetos pasivos se encuentran tentados a enmascarar su volumen de facturación para de esa forma no tener que tributar en destino perjudicando los intereses de los EEMM de consumo.

Por ello, debemos concluir que dicho umbral puede generar más problemas que soluciones ya que, con el buen propósito de ayudar a las pequeñas empresas, se le puede estar colando una gran cantidad de fraude. Además, constituye un paso atrás en la implementación de la tributación en destino, esto es, en el país de consumo, al poder elegir el contribuyente donde tributar cuando no supere dicho umbral.

Otro de los inconvenientes que existía es el de tener que adaptarse a las normas de facturación de todos y cada uno de los EEMM donde se vayan a prestar los servicios, lo que conlleva una tarea ardua para los proveedores de estos servicios. Esto ya no es así desde el año 2019, por lo que el cambio normativo producido en el apartado 2 b) del artículo 219 bis de la Directiva 2006/112, autoriza a los contribuyentes a que únicamente se tenga en cuenta las reglas de facturación del EM de identificación, lo que sin duda es un paso importante en la simplificación del sistema de declaración.

También se ha mejorado en el ámbito subjetivo de los operadores que pueden acogerse a este régimen, ya que a raíz de la Directiva 2017/2455, se suprime para los operadores extracomunitarios el requisito de no estar identificado, por otros motivos, en ningún estado miembro; lo que conlleva que muchos operadores extra-UE puedan

acogerse ahora, aunque se hallaran previamente identificados en algún EM por otros motivos.

Otra mejora que va en la dirección de facilitar al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones formales es la de exigir un único elemento de prueba a proveedores con un volumen de facturación relativo a operaciones incluidas en este régimen especial no superior a 100.000 euros con el fin de determinar la ubicación del cliente, siempre y cuando dicho elemento de prueba sea facilitado por una tercera persona. Cabe decir que esta simplificación únicamente es aplicable a sujetos pasivos establecidos en la UE, por lo que los proveedores de terceros países no pueden acogerse, circunstancia que creemos que no tiene una justificación ya que si lo que pretendes es facilitar el cumplimiento voluntario, el exigir más requisitos a sujetos pasivos que están fuera de tu alcance, puede tener efectos contraproducentes.

Sintetizamos todas estas medidas que se han ido introduciendo en estos últimos años para señalar que se ha avanzado mucho desde que se comenzó a regular esta materia, si bien es verdad que también ha transcurrido mucho tiempo, sabiendo que los asuntos que tiene que aprobar la UE van muy lentamente; este avance consideramos que va en la buena dirección, aunque habrá que esperar unos años más para mirar con perspectiva si las empresas confían o no en este nuevo sistema de mini ventanilla única que lo que pretende sin duda, y se está consiguiendo, es facilitar el cumplimiento de sus cargas tributarias. La normativa actual es sin duda un paso adelante en el objetivo final de hacer que todas las operaciones con particulares (no sujetos pasivos del IVA) tributen en destino, apuntalando para ello el sistema MOSS que actuará en breve como catalizador de las operaciones B2C transfronterizas con independencia de la naturaleza de la operación como servicio o como entrega de bienes.

BIBLIOGRAFÍA

- COMUNICACIÓN DE LA COMISIÓN EUROPEA COM (1988) 374, “*Comercio electrónico y fiscalidad indirecta*”.
- COMISIÓN EUROPEA. Dirección General de fiscalidad y Unión Aduanera. Fiscalidad Indirecta y Administración fiscal. IVA. Bruselas, 23 de octubre de 2013: “*Guía de la mini ventanilla única del IVA*”.
- COMISIÓN EUROPEA. Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, Fiscalidad Indirecta y Administración Fiscal, IVA: “*Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015*”, a 3 de abril de 2014.
- EUROPEAN COMMISSION WORKING PAPER n°896 VAT COMMITTEE: “*Scope of the notion of electronically supplied services; minimal human intervention*”, 09/02/2016.
- MACARRO OSUNA, J. M., “*El IVA en el comercio electrónico como punto de partida de un nuevo paradigma de las ventas a distancia en la Unión Europea*”.
- MARTOS GARCÍA, Juan Jesús: “*La convergencia en el IVA de las ventas a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y televisión*”. En Revista Nueva Fiscalidad, número 3 (Julio-Septiembre), 2019.
- MATESANZ CUEVAS, Fernando: “*La Fiscalidad Indirecta del Comercio Electrónico*”, Thomson Reuters Aranzadi, 2019.
- RAMOS PRIETO, Jesús: “*El IVA y el comercio electrónico transfronterizo: modificaciones normativas resultantes del Plan de acción de la Comisión de 2016*”. Studi Tributari Europei, Volumen 8 (2018).