

# Máster de Contabilidad y Fiscalidad

---

**Título:** LA TRIBUTACIÓN EN EL IVA DE LOS  
SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA

**Autoría:** Raquel Sala i Tajadura

**Tutoría:** Maria Dolors Torregrosa Carné

**Departamento:** Derecho financiero y tributario

**Curso académico:** 2017-2018



**Facultat  
d'Economia  
i Empresa**  
Universitat de Barcelona



**UNIVERSITAT DE  
BARCELONA**

**Facultat d'Economia  
i Empresa**



## RESUMEN

El objetivo de este trabajo es el análisis de la fiscalidad de los servicios online en el comercio electrónico de tipo directo. Se analizarán algunas cuestiones del sistema tributario (como la localización de las actividades gravadas, la calificación de rentas, la residencia del prestador, así como la determinación del destinatario final).

Para abordar las diversas cuestiones, se realiza un análisis normativo y de jurisprudencia, tanto desde el ámbito de la normativa interna, como desde una perspectiva internacional (mediante la normativa vigente y las propuestas de organismos como la Unión Europea y la OCDE). Se analiza el tratamiento fiscal de las diversas transacciones de comercio electrónico directo que se realizan en la actualidad y las diferentes propuestas dirigidas a su tratamiento fiscal.

**PALABRAS CLAVE:** tributación, comercio electrónico directo, servicios online, intangibilidad, prestador de servicios, consumidores.

## ABSTRACT

The aim of this project is the analysis of the taxation of online services in direct electronic commerce. Some questions of the tax system will be analyzed (such as the location of the taxed activities, the rents qualification, the provider residence, as well as the determination of the final recipient).

To address the various issues, there will be a normative and jurisprudential analysis in the field of internal regulation, also in an international perspective (through current regulations and proposals from organizations such as the European Union and the OECD). The tax treatment of the various direct electronic commerce transactions that are currently carried out and the different proposals aimed at its tax treatment will be analyzed.

**KEYWORDS:** *taxation, direct electronic commerce, online services, intangibility, service provider, consumers.*

## ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	3
II.	TIPOLOGIAS DE SERVICIOS DIGITALES .....	5
III.	LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA .....	9
	3.1.CALIFICACIÓN TRIBUTARIA (Directiva 2006/112/CE y Reglamento de Ejecución 282/2011) .....	9
	3.2.TIPOS IMPOSITIVOS VIGENTES EN LOS DISTINTOS ESTADOS MIEMBROS.....	10
	3.3.PROBLEMÁTICAS EN SU FISCALIZACIÓN .....	13
	3.3.1 <i>Derivadas del prestador del servicio</i> .....	13
	3.3.2 <i>Derivadas del consumidor</i> .....	15
IV.	REGLAS ACTUALES DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS ONLINE EN EL IVA.....	17
V.	REGÍMENES ESPECIALES VIGENTES Y APLICABLES A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA (Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA).....	20
	5.1.DISPOSICIONES COMUNES A AMBOS REGÍMENES ESPECIALES .....	20
	5.2.REGÍMENES ESPECIALES DEL IVA.....	21
	5.2.1. <i>Régimen Exterior a la Unión</i> .....	21
	5.2.2. <i>Régimen de la Unión</i> .....	24
	5.3.OBLIGACIONES FORMALES Y DE INFORMACIÓN .....	26
VI.	PROPUESTAS LEGISLATIVAS DE LA UNIÓN EUROPEA (Directiva 2017/2455, Reglamento de ejecución 2017/2459 y Reglamento 2017/2454).....	28
	6.1.A partir del 1 de enero de 2019 .....	29
	6.1.1. <i>Flexibilización de la regla de localización de los servicios prestados por vía electrónica</i> ...	29
	6.1.2. <i>Flexibilización de los elementos de prueba para pequeñas y mediana empresas, referentes a la ubicación del cliente que recibe dichos servicios</i> .....	29
	6.2.A partir del 1 de enero de 2021 .....	30
	6.2.1. <i>Desaparición del régimen de ventas intracomunitarias a distancia y se suprimirá la exención del IVA aplicable a la importación de productos en pequeños envíos de escaso valor</i> .	30
	6.2.2. <i>Extensión del sistema de la Mini ventanilla única (MOSS)</i> .....	31
	6.2.3. <i>Régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros países</i> ...	32
	6.2.4. <i>Nuevas obligaciones para las plataformas digitales (Marketplaces)</i> .....	32
VII.	MEDIDAS CONTRA LA DEFRAUDACIÓN FISCAL DEL IVA EN EL MARCO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO .....	33
VIII.	CONCLUSIONES .....	37
IX.	BIBLIOGRAFIA.....	39

## I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años el comercio electrónico, se ha convertido en un modelo de negocio esencial que va ocupando cada vez más un papel primordial en el mundo empresarial. Dicho modelo, permite a las empresas la consecución de innumerables ventajas competitivas, así como a la expansión de los negocios a los diferentes mercados internacionales.

Desde un punto de vista tributario, la fiscalidad del comercio electrónico, despierta un creciente interés en los diferentes países, debido a la necesaria adaptación de la normativa tributaria frente a un sector económico en continua evolución. Es un reto y a su vez un factor de riesgo, para los diferentes sistemas fiscales, derivado de la disminución en la presencia física de los negocios, trasladándose a una comercialización de bienes y servicios intangibles. Se pueden plantear problemas en la tributación directa o indirecta, en tanto sea utilizado el comercio electrónico para desarrollar nuevas técnicas de planificación fiscal, que faciliten la elusión fiscal.

Los tributos que gravan el comercio electrónico son los mismos que se aplican al comercio tradicional. Por un lado, encontramos los impuestos directos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre Sociedades. Por otro lado, los tributos indirectos que recaen sobre el comercio electrónico son el Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como los Impuestos Aduaneros y los Impuestos Especiales.

Partiendo de esta base, en el presente trabajo nos centraremos en los impuestos de tipo indirecto, concretamente en el IVA, por ser el que plantea mayores cuestiones fiscales conflictivas. También, porque es el impuesto que ha dado lugar a continuos cambios normativos, debido a sus particularidades, siendo por tanto, el más interesante a la hora de analizar.

Para entender la importancia económica que supone este nuevo modelo de negocio, nos podemos remitir a las cifras económicas del comercio electrónico, que ha experimentado una notable evolución gracias a las nuevas tecnologías, encontrando los consumidores todo tipo de bienes y servicios que buscan satisfacer las necesidades mediante un solo clic.

Realizando una comparación entre el Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española<sup>1</sup> y el Informe anual elaborado por el

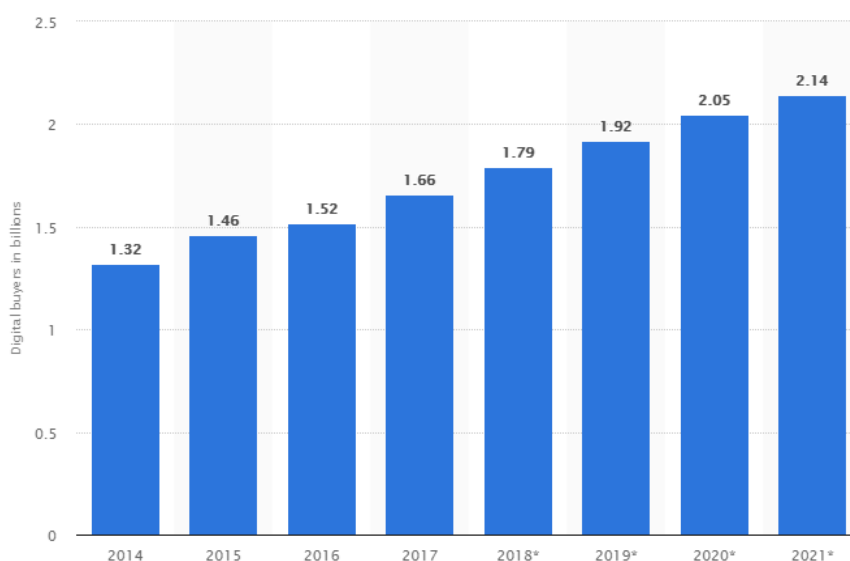
---

<sup>1</sup> *Informe sobre el impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. Ministerio de Hacienda y Función Pública. Instituto de Estudios Fiscales. Octubre 2000.

Observatorio eCommerce & Transformación Digital y EY<sup>2</sup>, el comercio electrónico durante la última década, ha mostrado un aumento exponencial continuo en su facturación y una expansión internacional como vía de consolidación e incremento en su crecimiento internacional.

Además, los datos cuantitativos recogidos en Statista<sup>3</sup>, referentes al número de compradores digitales en todo el mundo, muestran la evolución progresiva que se originará a lo largo de los próximos años.

### Compradores digitales en todo el mundo (2014-2020)



Fuente: Statista

El objetivo del presente trabajo es, en primer lugar, y vista la importancia en cifras que tiene el comercio electrónico, analizar la calificación del concepto de prestación de servicios online en el marco del comercio electrónico directo, en relación al resto de servicios digitales existentes, mediante un análisis normativo y de jurisprudencia.

En segundo lugar, se analizarán los problemas que se plantean en la normativa tributaria, así como la actual normativa interna aplicable y los diferentes regímenes especiales establecidos en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido. Finalmente, se analizará el tratamiento fiscal de los servicios prestados por vía electrónica, desde una perspectiva internacional, mediante la normativa vigente y las propuestas de organismos como la Unión Europea y la OCDE, que durante los próximos años se irán implementando paulatinamente.

<sup>2</sup> Publicación del Observatorio eCommerce & Transformación Digital: *Informes sobre la evolución y perspectivas del e-Commerce*, Año 2017.

<sup>3</sup> Establece que " en 2021 se espera que más de 2.14 mil millones de personas en todo el mundo compren bienes y servicios en línea, frente a los 1.660 millones de compradores digitales en 2016".

El presente trabajo se estructura en una serie de capítulos. El capítulo II trata de la distinción que existe entre los diferentes servicios digitales. En el capítulo III se abordan las particularidades y características de los servicios prestados por vía electrónica en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como en las diversas Directivas Europeas. Además, se analizarán las problemáticas que se plantean derivadas del prestador del servicio, así como del consumidor final. El capítulo IV hace referencia a las reglas actuales de la localización de los servicios prestados por vía electrónica. Seguidamente en el capítulo V, se analizará el ámbito de aplicación y el derecho de deducción en los dos regímenes especiales, así como las obligaciones formales y de información existentes. Por lo que respecta al capítulo VI, tratará sobre las propuestas formuladas por los organismos europeos que durante los próximos años, mediante la transposición de las Directivas europeas en la normativa interna, se incluirán progresivamente en los sistemas fiscales de los diferentes países. Por último, el capítulo VII concluye con los retos que plantea el comercio electrónico directo para las diversas administraciones tributarias y las medidas aplicables para un control en la defraudación fiscal.

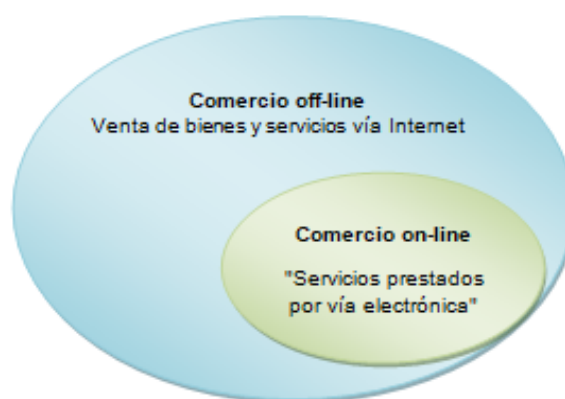
## II. TIPOLOGIAS DE SERVICIOS DIGITALES

En primer lugar, antes de referirnos a los servicios prestados por vía electrónica es importante hacer hincapié en el concepto de comercio electrónico, debido a la existencia de dos tipologías.

Según el INCIBE<sup>4</sup>, el comercio electrónico o e-Commerce engloba aquellas transacciones comerciales llevadas a cabo a través de redes de telecomunicaciones en las que se emplean medios electrónicos. Sin embargo, es importante delimitar dicho concepto, entre el comercio electrónico indirecto y directo.

Por un lado, el comercio electrónico indirecto o *offline commerce* consiste en comercio de bienes tangibles que precisan su desplazamiento material para ponerse a disposición del

comprador, así como de servicios que se prestan de forma tradicional, si bien su contratación se realiza mediante medios electrónicos. Mientras que el comercio



*Fuente: Elaboración propia*

<sup>4</sup> El Instituto Nacional de Ciberseguridad, anteriormente Instituto Nacional de Tecnologías de la Comunicación, es una entidad de referencia para el desarrollo de la ciberseguridad y de la confianza digital de ciudadanos, red académica y de investigación, profesionales, empresas y especialmente para sectores estratégicos.

electrónico directo o *on-line commerce*, consiste en el comercio de bienes y servicios en el que prima la intangibilidad, siendo la contratación, envío, transporte y recepción efectuadas íntegramente mediante medios electrónicos, sin desplazamiento físico del objeto de la venta.

Es importante diferenciar entre la contratación electrónica de prestaciones de servicios y los servicios prestados por vía electrónica. Es decir, existe la contratación electrónica de prestaciones de servicios, como por ejemplo, la contratación de servicios de abogacía, sin embargo esta forma de contratación no afecta a la naturaleza del servicio y se atenderá a las reglas de localización de las prestaciones de servicios reguladas en los artículos 69 y 70 de LIVA.

Sin embargo, en la misma legislación del IVA se hace referencia a un concepto diferente, que son los servicios prestados por vía electrónica, que son servicios sin soporte físico (desmaterializados), los cuales serán objeto de análisis en el siguiente capítulo.

Las transacciones mediante comercio electrónico directo, son las que presentan mayores dificultades para adaptarse al marco legal vigente en materia de tributación, debido a que el control de los bienes y servicios intangibles queda fuera de las autoridades tributarias, siendo de especial complejidad las operaciones que tienen lugar. Por esta razón, se procederá a realizar un análisis de los servicios en el marco de esta tipología de comercio electrónico.

En segundo lugar, además de los servicios prestados por vía electrónica existen otras tipologías de servicios digitales, como es el caso de los servicios de telecomunicación recogidos en el artículo 69 Tres 3º LIVA, definidos como "aquellos servicios que tengan por objeto la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza, por hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluyendo la cesión o concesión de un derecho al uso de medios para tal transmisión, emisión o recepción e, igualmente, la provisión de acceso a redes informáticas". También, en el artículo 6.bis del Reglamento de Ejecución de la UE 282/2011 se enumera una lista con diferentes servicios englobados en la categoría de servicios de telecomunicación.

Mientras que en los servicios prestados electrónicamente existe una prioridad, que es el contenido, la transmisión de un intangible o la prestación de un servicio específico distinto del propio medio electrónico o de telecomunicación; en los servicios de telecomunicación prima el canal, el contenido está al servicio del medio de comunicación.

También, existen los servicios de radiodifusión y televisión, los cuales se encuentran regulados en el artículo 69 Tres 5º de la LIVA. Se definen como "aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los



programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación".

Según establece el artículo 6.ter del Reglamento de la UE 282/2011, el elemento clave de los servicios de radiodifusión o TV es la responsabilidad editorial, es decir cuando se tenga un control efectivo sobre la selección de programas y su organización.

Por tanto, a modo de resumen, se pueden clasificar las operaciones a efectos de su tributación como:

<b>Bienes tangibles</b>	Entrega de bienes  (artículo 8 LIVA)	
<b>Bienes intangibles</b>	Prestación de servicios: (excluidas las tipologías de la otra columna)  (artículo 11 LIVA)	Servicios prestados por vía electrónica  (artículo 69 Tres 4º LIVA)
		Servicios de telecomunicación  (artículo 69 Tres 3º LIVA)
		Servicios de radiodifusión y televisión  (artículo 69 Tres 5º LIVA)

*Fuente: Elaboración propia*

Algunas tipologías de servicios han originado controversias en su calificación con los servicios prestados por vía electrónica, es por ello que la Dirección General de Tributos ha dado respuesta a varias consultas formuladas en relación a prestaciones de servicios de publicidad y de mediación.

En relación a los servicios de publicidad (como es por ejemplo, la confección de publicidad e inserción de anuncios en páginas web o la inclusión de banners). Según las resoluciones de la DGT se ha mantenido reiteradamente en diversas consultas, entre ellas la Consulta V1557-15 de la DGT de 25 de mayo de 2015<sup>5</sup>, la Consulta

<sup>5</sup>En la Resolución de la DGT, del 25 de mayo de 2015, se plantea la creación de un negocio consistente en prestar, por medios telemáticos, servicios de publicidad a determinados clientes así como sorteos aleatorios.

V5082-16 de la DGT de 23 de noviembre de 2016<sup>6</sup> y la Consulta V2269-17 de la DGT de 8 de septiembre de 2017<sup>7</sup> que "los servicios de publicidad deben ser calificados como tales independientemente del medio a través del cual se materialice dicha publicidad, electrónicos o no<sup>8</sup>". Por tanto, el servicio prestado es a los efectos del impuesto, un servicio de publicidad y no un servicio prestado por vía electrónica. En estos casos, será de aplicación la regla general de localización de los servicios. En el supuesto de que los servicios fueran prestados a empresarios o profesionales, situados en otro Estado Miembro de la UE o fuera de la UE, no estarán sujetos a IVA, salvo la regla de utilización efectiva.

De igual forma sucede con los servicios de mediación prestados por vía electrónica. Según las Resoluciones de la DGT V2722-14 de 10 de octubre de 2014<sup>9</sup> y V0183-15 de 20 de enero 2015<sup>10</sup>, a pesar de prestarse los servicios de mediación a través de una página web, siguen calificándose como servicios de mediación y no como un servicio prestado por vía electrónica.

Además según un informe de la Asociación Española de la Economía Digital (Adigital)<sup>11</sup>, también son servicios no electrónicos a pesar de estar vinculada su prestación indirectamente a medios electrónicos, la labor de consultoría o el asesoramiento a empresas, aunque se realice a través de email o de alguna plataforma conectada a internet. Lo mismo sucede con los trabajos de diseño gráfico, aunque éstos sean para contenidos digitales, como por ejemplo el diseño de la portada de un ebook. También sucede con la formación online en directo o la venta de entradas para todo tipo de eventos, aunque se vendan a través de internet.

---

<sup>6</sup> En la Resolución de la DGT, del 23 de noviembre de 2016, se plantea el supuesto que una persona física establecida en el TAI se dedica a la creación y desarrollo de aplicaciones para dispositivos móviles que presta servicios publicitarios a otras empresas establecidas en dicho territorio o fuera de él.

<sup>7</sup> En la Resolución de la DGT, del 8 de septiembre de 2017, se planteaba el caso de inicio de una actividad económica consistente en una página web que contenía enlaces a otras páginas web de juego en línea de las que percibirá una comisión cada vez que un jugador realizase una apuesta, siempre que hubiera sido redirigido a la misma, a través de la página del consultante.

<sup>8</sup> Lo contrario podría llevar a que dos servicios idénticos en su naturaleza pudieran ser objeto de un análisis que desembocase, a los efectos de los elementos del impuesto, en un resultado diferente por el mero hecho del distinto medio, electrónico o no, a través del cual el servicio se presta, lo cual, sería contrario al principio de neutralidad que inspira el sistema del impuesto sobre el valor añadido.

<sup>9</sup> En la Resolución de la DGT, del 10 de octubre de 2014, se plantea el supuesto de una mercantil establecida en el TAI que va a intermediar a través de una plataforma web, en el arrendamiento de vestidos. La mediación la realiza en nombre y por cuenta de personas físicas propietarias de las prendas pero que para no relevar su identidad es la empresa quien emite la factura por cuenta de sus clientas con el concepto "arrendamiento de vestido por cuenta de tercero", posteriormente entregando a su clienta la renta obtenida una vez descontada su factura por la mediación.

<sup>10</sup> En la Resolución de la DGT, del 20 de enero de 2015, se plantea el supuesto de una entidad que opera por internet a través de una página web que funciona como plataforma de publicidad y venta de artículos textiles fabricados por varias empresas, clientes de la entidad, que se sirven de la página web para efectuar ventas a compradores establecidos en diversas partes del mundo. La entidad remite a los fabricantes el precio pagado por los compradores salvo una cantidad en concepto de comisión por los servicios de mediación.

<sup>11</sup> *Guía sobre el IVA en el comercio electrónico en la Unión Europea*, Adigital. Madrid, Febrero 2015.

### III. LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA

#### 3.1 CALIFICACIÓN TRIBUTARIA (Directiva 2006/112/CE y Reglamento de Ejecución 282/2011)

La normativa vigente del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>12</sup> no contempla aún conceptos como la economía digital o el comercio electrónico. Sin embargo, se introdujo fruto de la Directiva 2006/112/ CE<sup>13</sup> el concepto de Servicios prestados electrónicamente, que se refleja en el artículo 69 Tres 4º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dicho artículo, los define como "aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos". Además en el mismo artículo, se facilita una lista con algunas categorías de este tipo de prestaciones de servicios:

- 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.

Otra definición de las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, se encuentra en el artículo 7 del Reglamento de Ejecución 282/2011:

Se entenderán como prestaciones de servicios efectuados por vía electrónica "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".

En el último párrafo del artículo 69 Tres 4º de la LIVA se hace referencia a un hecho expuesto con anterioridad. Consistente en que el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen mediante correo electrónico no implica, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica. En este sentido, nos podemos remitir a otra Consulta V0175-10 de la DGT del 5 de febrero del 2010, donde se expone que si una entidad presta servicios de tele diagnóstico por imagen, consistentes en la recepción de imágenes radiológicas y emisión posterior del diagnóstico utilizando Internet para hospitales, "no tendrá la consideración de servicios prestados por vía electrónica, cuando lo esencial del servicio es elaborar un informe que realiza una persona que recibe los datos y no el medio a través del cual se transmiten los resultados del trabajo".

Además, el Reglamento de Ejecución 282/2011 del Consejo en su artículo 7, abarcó una lista más amplia de prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica:

---


<sup>12</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido

<sup>13</sup> En el artículo 56.1 k) y en el Anexo II de la Directiva 2006/112/CE se encuentran enumeradas las diferentes prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica.

- 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.)

En el siguiente apartado f) del citado artículo, el legislador nos deriva al Anexo I incluido en el presente Reglamento, donde se amplían cada una de las cinco categorías recogidas en la Directiva 2006/112/CE. Además, es de especial interés el apartado 3 del artículo 7 del Reglamento 282/2011 del Consejo, por el que se establecen aquellos servicios que no se abarcarán como efectuados por vía electrónica.

A modo de resumen, se pueden establecer como características comunes a los servicios prestados por vía electrónica:

<b>Características de los servicios prestados por vía electrónica</b>	
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Prestados a través de internet o de una red electrónica</li> <li>2. Servicio automatizado (requiera intervención humana mínima)</li> <li>3. No sea posible prestarlos, ni tengan viabilidad, al margen de la tecnología de la información</li> </ol>	

### 3.2 TIPOS IMPOSITIVOS VIGENTES EN LOS DISTINTOS ESTADOS MIEMBROS

Hasta el 31 de diciembre de 2014, a los servicios prestados por vía electrónica se les aplicaba el IVA del país donde se ubicaba el prestador del servicio, independientemente de dónde residiera el cliente final. Sin embargo, como será objeto de análisis en el capítulo siguiente, a partir del 1 de enero del 2015, cambiaron las reglas de localización cuando estos servicios se prestan a consumidores finales, debiéndoles aplicar el IVA del Estado miembro donde se produzca el consumo.

La existencia de diferentes tipos de IVA aplicables en cada Estado miembro, así como la potestad que tienen los países para determinar el tipo de gravamen de los servicios prestados por vía electrónica, provocó la necesidad de crear una serie de

reglas especiales, desarrolladas en el capítulo V de este trabajo, para las transacciones efectuadas online, de lo contrario podrían existir ventajas fiscales para los países que tuvieran tipos de IVA más reducidos.

El cambio afectó al cliente que es consumidor final de estos servicios, y no cuando los servicios se dan entre empresarios que sean operadores intracomunitarios, en los que en estos casos la factura se emite sin IVA, aplicándose la "inversión del sujeto pasivo". Por tanto, los diferentes supuestos que se dan a la hora de aplicar un IVA son en función de si el destinatario del servicio es una empresa o un particular y de donde se encuentren establecidas ambas empresas.

Con carácter general, los servicios prestados por vía electrónica les será aplicable el tipo impositivo general del artículo 90 de la LIVA. Además así lo manifestado en reiteradas ocasiones la Dirección General de Tributos en diferentes consultas<sup>14</sup> formuladas. Sin embargo, existe problemática en la aplicación de tipos impositivos en algunos servicios prestados por vía electrónica.

Este es el caso de un suministro de libro digital, en cualquier medio físico se califica como una entrega de bienes, a los efectos del IVA, susceptibles de aplicar el tipo impositivo superreducido de acuerdo con el artículo 91 Dos 1.2º de la LIVA. Sin embargo, el suministro de un libro digital por vía electrónica (*e-book*) es una prestación de servicios, y por tanto, se les aplica el tipo general del IVA.<sup>15</sup>

La razón de la exclusión en la aplicación de un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, es debido a que forman parte del régimen especial de IVA aplicable a los servicios prestados por vía electrónica; y admitir que los Estados miembros puedan aplicar un tipo reducido de IVA al suministro de libros digitales por vía electrónica, menoscabaría la coherencia de la medida instaurada por el legislador, consistente en excluir todos los servicios electrónicos de la posibilidad de aplicar un tipo reducido de dicho impuesto indirecto.

También encontramos problemática en su aplicación en los servicios de enseñanza como son los cursos on-line. La exención de los servicios de enseñanza se encuentra regulada en el artículo 20.Uno.9ª de la LIVA, el cual establece que están exentos del impuesto los servicios formativos y de enseñanza. Tal como dispone en diversas Resoluciones de la Dirección General de Tributos, si existe un suficiente grado de intervención humana, se equipara el servicio de enseñanza prestado a través de una vía electrónica (por ejemplo, un curso impartido por un profesor por Internet o a través de conexión remota) a la enseñanza presencial. En cambio, si se trata de un servicio electrónico de enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet para funcionar y que 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), en estos casos estará sujeto y no exento del impuesto, tributando al tipo impositivo general del 21%.<sup>16</sup>

---

<sup>14</sup> Por ejemplo, *Consulta V0757-17 del 24 de marzo del 2017 de la DGT*: "en relación con el tipo impositivo aplicable a los servicios objeto de consulta, debe señalarse que tanto los servicios prestados por vía electrónica, cuando estén sujetos y no exentos del impuesto, quedan sometidos al tipo impositivo general del 21 por ciento, de acuerdo con el artículo 90 de la 37/1992".

<sup>15</sup> Según la *Sentencia c-390/15 del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 7 de marzo de 2017*.

<sup>16</sup> Resoluciones: *DGT V2604/14 del 6 de octubre del 2014, DGT V1863/16 del 27 de abril del 2016 y DGT V2805/17 del 30 de octubre del 2017*.

En el cuadro siguiente se reflejan los tipos impositivos aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica en los diferentes Estados miembros de la UE:

	<b>Tipo</b>	<b>Servicios de radiodifusión</b>	<b>Servicios prestados por vía electrónica</b>	<b>Servicios de telecomunicación</b>
<b>Austria</b>	Estándar Reducido	10%	20%	20%
<b>España Bélgica República Checa Lituania Letonia Países Bajos</b>	Estándar	21%	21%	21%
<b>Chipre Alemania Rumania</b>	Estándar	19%	19%	19%
<b>Dinamarca Croacia Suecia</b>	Estándar	25%	25%	25%
<b>Bulgaria Estonia Reino Unido República Eslovaca</b>	Estándar	20%	20%	20%
<b>Grecia Finlandia</b>	Estándar	24%	24%	24%
<b>Francia</b>	Estándar Reducido Superreducido	20% 10%	20% 5.5% 2.1%	20%
<b>Hungría</b>	Estándar Reducido	27%	27%	27% 5%
<b>Irlanda Portugal</b>	Estándar	23%	23%	23%
<b>Italia</b>	Estándar Reducido	22%	22% 4%	22%
<b>Luxemburgo</b>	Estándar Reducido	17% 3%	17%	17%
<b>Malta</b>	Estándar	18%	18%	18%
<b>Polonia</b>	Estándar Reducido	23% 8%	23%	23%
<b>Eslovenia</b>	Estándar	22%	22%	22%

*Fuente: Elaboración mediante los datos de la Comisión Europea en fecha 5 de Marzo de 2018*

### 3.3 PROBLEMÁTICAS EN SU FISCALIZACIÓN

En la contratación por vía electrónica, surgen varios problemas en la localización de los sujetos intervinientes en el comercio electrónico, creándose dudas, sobre todo, acerca de los elementos que permiten determinar y definir el prestador del servicio, así como el consumidor final del servicio.

#### 3.3.1 Derivadas del prestador del servicio

Según el artículo 9.bis del Reglamento de la UE 282/2011, 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 establece la presunción de que un sujeto pasivo que tome parte en la prestación actuará en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo, y que ello quede reflejado adecuadamente en los acuerdos contractuales entre las partes.

Es decir, que todas las transacciones que tengan lugar en la cadena de suministro entre el proveedor de servicios electrónicos o telefonía y el consumidor final, se estima que cada intermediario (como agregador de contenidos, operador, mediador, etc.) ha recibido y posteriormente prestado el servicio electrónico. No obstante, esta presunción se podrá refutar cuando se cumpla que se han reflejado los acuerdos contractuales, así como que el prestador de servicios por vía electrónica sea reconocido expresamente como tal por el intermediario.

Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente, se debe cumplir que en la factura emitida por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios, indique con precisión los servicios prestados y el prestador de éstos. Además, la factura que se haya facilitado al cliente, deberá determinar los servicios prestados, así como el prestador de los servicios.

Puede resultar problemática a la hora de analizar su fiscalidad, la localización del prestador del servicio. Según el artículo 84.Dos de la LIVA se considerarán establecidos en TAI los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios sujetas al impuesto. En el segundo párrafo del citado artículo se completa la definición, entendiéndose que el EP interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios, cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas. Pero en el ámbito del comercio electrónico, es complejo definir lo que entendemos por EP. Por esta razón, nos remitimos a los Comentarios al artículo 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE<sup>17</sup>.

En el caso de una página web "cibersitio" entendido como una combinación de aplicaciones informáticas y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible, por tanto no tiene la consideración de una localización que constituya un lugar de negocio. Sin embargo, el servidor que almacena el cibersitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, puede convertirse en

---

<sup>17</sup> Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Instituto de Estudios Fiscales. OCDE. Julio de 2010.

un EP de una empresa, siempre que sea de su propiedad, es decir tratarse de un servidor exclusivo y no un servidor compartido. En el caso que una empresa desempeñe su negocio a través de un ciber sitio que además dispone de un servidor, por ejemplo, tiene en propiedad o en alquiler ese servidor, donde almacena y desde donde utiliza el ciber sitio, el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un EP. Otro supuesto que puede ser un EP es cuando una empresa explota un equipo informático desde una determinada ubicación, aunque en dicho lugar no sea necesaria la presencia de personal. No obstante, cuando las operaciones de comercio electrónico llevadas a cabo a través de un equipo informático localizado en un determinado país, se limiten a actividades meramente preparatorias o auxiliares, no constituirá EP siempre que tales funciones no constituyan en sí mismas una parte esencial de la actividad de la empresa.

En este escenario, tras el Informe "Abordar los retos de la economía digital para la imposición" de la OCDE, han surgido diversas conclusiones con una relevante trascendencia para los operadores digitales, como es el caso de considerar la existencia de un EP en el supuesto de que exista una "presencia virtual significativa". Concretamente, la Comisión Europea presentó el pasado mes de marzo de 2018, una propuesta<sup>18</sup> por la que se establecen normas para las empresas con una presencia digital significativa y adaptar el concepto de EP al entorno digital. Además, de forma conjunta, la Comisión presentó otra propuesta, relativa al Impuesto sobre los Servicios Digitales (ISD) como solución provisional sobre los ingresos derivados de la prestación de determinados servicios digitales, indicando que su aplicación será de forma temporal hasta que se implante una solución global.

Es importante mencionar que no todos los que intervengan en la prestación de un servicio electrónico serán susceptibles de entenderse que participan en la prestación de dichos servicios, definida en el citado artículo 9.bis del Reglamento 282/2011.

En este sentido, no serán prestadores del servicio los proveedores que se encarguen solamente del procesamiento de servicios de pago relativos a servicios prestados por vía electrónica (por ejemplo, VISA). Tampoco lo serán los proveedores de la red cuando sólo pongan a disposición la misma para transmitir el contenido o cobrar el servicio. Finalmente, los operadores móviles que se limiten a funciones de transmisión de contenido o procesos de pago no serán considerados proveedores, aunque se trata del supuesto que genera mayores cuestiones dubitativas en el caso que el cargo se efectúe por medio del propio operador móvil.

Finalmente, con referencia a los medios de pago empleados, es importante mencionar un medio digital de intercambio que presenta una notable relevancia en su utilización, así como su especial importancia reflejada en las nuevas Directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero<sup>19</sup>: las criptomonedas. No obstante, se entiende que al tratarse de un medio de pago, a efectos del IVA, es de aplicación la no sujeción tal como se establece en el artículo 7.12º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, las operaciones de transmisión o compraventa de criptomonedas, quedarán fuera del ámbito de aplicación del citado impuesto, objeto de estudio.

---

<sup>18</sup> *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa.* Comisión Europea. Bruselas, 21/3/2018

<sup>19</sup> Véase: la Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018 (BOE 23 de enero de 2018)



### 3.3.2 Derivadas del consumidor

En primer lugar, es necesario establecer que no todos serán consumidores, ya que existen usuarios no consumidores (navegantes). Estos últimos, necesitan una protección<sup>20</sup> adecuada frente a los actos ilícitos de los proveedores de contenidos digitales. La facilitación activa de los datos por parte del consumidor al proveedor solicitante, queda delimitada por el criterio de la Propuesta de Directiva relativa al suministro de contenidos digitales (PDCDig.) Sin embargo, este criterio resulta poco claro en un ámbito como es Internet.

En el ámbito del Derecho de consumo, se utiliza la distinción entre bienes y servicios que se prestan a cambio de una contraprestación dineraria, para calificar a sus destinatarios como consumidores o como usuarios respectivamente. No obstante, la PDCDig señala que los contratos de suministro de contenidos digitales se clasifican de forma diferente en función de los Estados miembros (contratos de compraventa, contratos de servicios o contratos de arrendamiento) y que incluso pueden tener una clasificación diferente en el mismo Estado miembro, según el contenido digital ofrecido.

Para definir la condición de cliente, nos debemos remitir al artículo 18 del Reglamento de Ejecución UE 282/2011. Según dicho artículo, un cliente será sujeto pasivo del IVA cuando le proporcione su número de identificación individual a efectos del IVA y el prestador obtiene la confirmación de la validez de dicho NIF-IVA mediante la verificación en el VIES. Ahora bien, salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la UE no es sujeto pasivo del IVA (es consumidor final) si puede demostrar que dicho cliente no le ha comunicado un NIF-IVA. Por tanto, la normativa dispone que para considerarse consumidor final, el prestador del servicio deberá obtener una prueba negativa, por tanto recae sobre el prestador, la carga de la prueba. Sin duda, se producen muchas discrepancias, porque el destinatario podría ser realmente una empresa, pero si no se encuentra en el registro de operadores intracomunitarios, entonces la verificación en el VIES será negativa.

Tanto los prestadores de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, así como los servicios por vía electrónica podrá considerarse que cualquier cliente que no facilite un NIF-IVA es consumidor final establecido en la UE.

Si se considera al cliente como un consumidor final, el responsable del IVA será el prestador. Mientras que si se considera el cliente como sujeto pasivo del IVA serán aplicables las reglas B2B.

Cuando una prestación de servicios se grave en el lugar en que esté establecido el cliente o, a falta de establecimiento, en donde éste tenga su domicilio o residencia habitual, el prestador establecerá ese lugar basándose en la información objetiva que comunique el cliente y comprobará dicha información a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago.

---

<sup>20</sup> A través de la responsabilidad extracontractual mencionada en la pág.266 de *Las Perspectivas de la OCDE sobre la economía digital 2015*. OCDE. Año 2015, así como en el artículo *Mercado único digital y concepto de consumidor*. Blanca Torrubia Chalmeta. Revista d'Internet, Dret i Política. Agosto de 2016.

En caso de duda nos debemos remitir al Reglamento de ejecución de la UE 1042/2013 y al Reglamento de ejecución de la UE 2017/2459 por el que se modificó el Reglamento de Ejecución 282/2011. Se establecen los artículos 24.bis, 24.ter y 24 quater con una serie de presunciones.

Según el artículo 24.bis, cuando los servicios se presten en ubicaciones que requieran la presencia física del destinatario (cabina telefónica, zona de acceso inalámbrico WIFI, un cibercafé, restaurante o el vestíbulo de un hotel, etc.), se presumirá que el cliente está establecido, tiene su domicilio o su residencia habitual en dicha ubicación y en ésta tiene lugar el uso y disfrute efectivo del servicio.

En el supuesto de que la ubicación mencionada está situada a bordo de un buque, aeronave o tren, que lleve a cabo un transporte de pasajeros dentro de la UE, el país de la ubicación será el país de inicio del transporte.

Además, en el artículo 24.ter del Reglamento 282/2011 se establecen unas reglas específicas para la presunción del lugar de establecimiento de un consumidor final o particular. Por ejemplo, en el caso de la prestación de servicios efectuada por vía electrónica a un particular a través de su línea fija terrestre, se presumirá que el consumidor está establecido en el lugar de instalación de la línea. En el caso de efectuarse la prestación del servicio a través de redes móviles, se presumirá el país identificado mediante el código móvil de la tarjeta SIM y en los casos que se necesite descodificador o similar, allá donde se encuentre el descodificador o dónde se envíe la tarjeta de TV.

En todo caso, el prestador del servicio podrá refutar las presunciones anteriores siempre que se acredite el domicilio del consumidor final mediante los dos elementos de prueba no contradictorios enumerados en el art.24.septies del Reglamento 282/2011. En este sentido, serán elementos de prueba a) la dirección de facturación del cliente; b) la dirección de protocolo internet del dispositivo utilizado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización; c) los datos bancarios, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago, o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco; d) el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado) utilizada por el cliente; e) la ubicación de la línea terrestre del cliente a través de la cual se le presta el servicio; f) otra información relevante desde el punto de vista comercial.

No obstante, mediante el Reglamento de ejecución UE 2017/2459 del Consejo, en el último párrafo del artículo 24.ter del Reglamento de ejecución 282/2011 a partir del 2019, se simplificarán los elementos de prueba pasando de dos elementos a un único elemento de prueba (de los enumerados en el artículo 24. septies Reglamento 282/2011), cuando los servicios sean prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un EP ubicado en un Estado miembro cuando no exceda de 100.000 euros o su contravalor en moneda nacional, durante el año en curso ni en el anterior. En el caso que en el año en curso se superase dicho umbral, se dejará de aplicar a partir de ese momento y hasta que se vuelvan a cumplir las condiciones establecidas.

#### **IV. REGLAS ACTUALES DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS ONLINE EN EL IVA**

Las reglas generales del lugar de realización de las prestaciones de servicios se encuentran reguladas en el artículo 69 LIVA, mientras que en el artículo 70 LIVA se determinan una serie de reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios, las cuales se analizarán en el próximo capítulo.

Hasta la aprobación de la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero, la tributación se basaba en un modelo de gravamen de las prestaciones de servicios en origen, es decir en la sede del prestador o el EP desde el que se prestase el servicio. A partir del 1 de enero de 2015, se introdujeron nuevas reglas de localización de los servicios de telecomunicación, radiodifusión o televisión, así como los servicios prestados por vía electrónica agrupándose en el artículo 70 LIVA, y localizándose en la sede de residencia del destinatario.

En el supuesto que el destinatario sea un particular o consumidor final, los servicios pasan a gravarse en el lugar donde se encuentra el destinatario del servicio o donde se ubique su domicilio o residencia habitual, con independencia del lugar donde esté establecido el prestador del servicio, tanto si el prestador del servicio es un empresario establecido en la Unión Europea o fuera de ella. Es esta la diferencia con la situación hasta el 31 de diciembre de 2014, que fue la fecha en que las prestaciones de servicios prestados por vía electrónica por parte de empresarios de la UE a consumidores se gravaban en el país del prestador. Mientras que si el prestador del servicio se encontraba establecido fuera de la UE, los servicios se localizaban donde se encontrara establecido el destinatario.

En este escenario, se producían transacciones online a través de plataformas, ingresando el IVA con el tipo impositivo donde se encontraba la sede de la actividad económica, establecimiento permanente o lugar domicilio, siendo el motivo durante varios años que los precios de los productos eran más económicos que si se compraban a través de otras plataformas e incluso adquirirlos en tiendas físicas. Se debía a que aparte del menor precio de venta de las compras que se realizaban a través de las diferentes plataformas, se repercutían tipos impositivos inferiores.

Por este motivo, mediante la publicación de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, con efectos desde el 1 de enero de 2015, se agruparon los servicios de telecomunicación, radiodifusión o televisión, así como los servicios prestados por vía electrónica en el artículo 70 de LIVA, cambiando el tratamiento fiscal de las diferentes transacciones efectuadas, pasando a tributar al tipo impositivo que corresponda al país de destino, es decir en sede del destinatario, donde se produce el consumo efectivo de la prestación del servicio, con independencia del lugar en el que se encuentre establecido el prestador de tales servicios.

En primer lugar, se analizarán los supuestos cuando el destinatario de la prestación de los servicios sea un sujeto pasivo del IVA:

- En el supuesto, que el destinatario del servicio es un sujeto pasivo del impuesto y se encuentra establecido en TAI, tanto si el prestador está establecido en UE como si fuera de la UE, la operación se localizará en TAI. En el supuesto que el prestador resida en el TAI, este repercutirá el tipo

impositivo español, mientras que en el caso de que el prestador no resida en el TAI, no deberá repercutirle el impuesto, sino que será el destinatario que se lo autorrepercute produciéndose la inversión del sujeto pasivo.

- Si el destinatario es un sujeto pasivo del IVA establecido en otro Estado miembro de la UE y el prestador resida en el TAI, la operación se localizará en la sede de residencia del destinatario. En este caso, el prestador tampoco debe repercutirle el impuesto, sino que será el mismo destinatario el que deberá hacerlo.
- Mientras que si el destinatario es sujeto pasivo del IVA pero se encuentra establecido fuera de la UE, pero el prestador del servicio se encuentra en el TAI, el prestador tampoco deberá repercutirle el impuesto, ya que la operación se localizará en sede de residencia del destinatario.

En segundo lugar, para realizar el análisis de lo que sucede cuando el destinatario de los servicios prestados por vía electrónica, sea un particular o consumidor final, son de aplicación las reglas especiales para la localización de determinadas prestaciones de servicios, concretamente será de aplicación el artículo 70.Uno.4º LIVA, el cual establece que se entenderán prestados en el TAI, los servicios prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto. Veamos a continuación los supuestos que se pueden dar:

- En el caso que el destinatario es un particular que reside en otro Estado miembro de la UE y el prestador del servicio reside en TAI, la operación se localizará en la sede de residencia del destinatario y el prestador deberá repercutir el IVA del país de consumo. A estos efectos, existe un régimen opcional que es el régimen de la Unión, desarrollado en el capítulo siguiente.
- En el supuesto que el destinatario sea un particular residente en el TAI y el prestador esté establecido en otro Estado miembro de la UE, la operación se localizará en sede de residencia del destinatario y el prestador deberá repercutirle el IVA español, empleando si lo decide, el régimen potestativo existente (régimen de la Unión).
- Mientras que si el destinatario es un particular residente en el TAI y el prestador está establecido fuera de la UE, la operación también se localiza en sede de residencia del destinatario, debiendo el prestador repercutirle el IVA español del 21%. En este caso, si lo desea, el prestador podrá utilizar de forma voluntaria, el régimen especial opcional existente (régimen exterior de la Unión).
- Finalmente, en el caso que el destinatario sea un particular que resida fuera de la UE, la operación se localizará también en sede de residencia del destinatario, por lo que el prestador no deberá repercutir el IVA.

A modo de resumen, en el siguiente cuadro se reflejan las reglas actuales de localización de los servicios prestados por vía electrónica, sea el prestador un empresario establecido en UE o establecido fuera de la UE:

<b>Destinatario</b>	<b>Establecimiento del destinatario</b>	<b>Lugar de tributación</b>
Empresario (B2B)	UE	Estado Miembro UE del destinatario (inversión del sujeto pasivo)
Consumidor final (B2C)	UE	Estado Miembro UE del destinatario (opción de acogerse a la Ventanilla Única)
Empresario (B2B) o Consumidor final (B2C)	Fuera UE	No sujeto a IVA (salvo regla de utilización efectiva)

*Fuente: Elaboración propia*

Remitiéndonos a las "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 entraron en vigor a partir de 2015"<sup>21</sup>, se tenía como finalidad analizar los cambios introducidos por el Reglamento de ejecución de la UE 1042/2013 del Consejo. Se manifestó claramente que para garantizar la correcta tributación de dichos servicios a efectos del IVA, siendo éste un impuesto que grava el consumo, sus ingresos debían abonarse en el Estado miembro donde se consumían los bienes o servicios. De esta forma, se acabó el supuesto de que se gravara en el país del prestador, la cual cosa implicaba que en el supuesto de prestaciones de servicios efectuadas a consumidores finales, las empresas establecidas en Estados miembros de la UE con tipos impositivos inferiores disfrutaban de una ventaja competitiva sobre aquellas empresa establecidas en otros países. Además, se manifestó que también para garantizar la correcta tributación de los servicios, ya fueran prestados por prestadores establecidos en la Unión Europea como en terceros países, los empresarios deben determinar la condición de su cliente, es decir si tiene la consideración de sujeto pasivo del impuesto o que no la tiene, así como el país al que pertenece dicho cliente.

Por último, destacar que en relación con la localización de las prestaciones de servicios vinculadas a bienes inmuebles, se establece en el artículo 31 quater del Reglamento de ejecución 282/2011 que, a efectos de determinar el lugar de prestación de los servicios prestados por vía electrónica por un sujeto pasivo que actúe en su propio nombre en combinación con servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, se considerará que esos servicios se prestan en dichas ubicaciones.

<sup>21</sup> Véase:

[http://www.agenciatributaria.es/static\\_files/AEAT/Contenidos\\_Comunes/La\\_Agencia\\_Tributaria/Informacion\\_institucional/Campanias/One\\_Stop\\_Shop/Informacion\\_general/explanatory\\_notes\\_2015\\_es.pdf](http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/One_Stop_Shop/Informacion_general/explanatory_notes_2015_es.pdf)

## V. RÉGIMENES ESPECIALES DEL IVA VIGENTES Y APLICABLES A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA (*Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA*)

En el capítulo XI de la LIVA se distinguen dos regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica. Es especial mencionar la derogación, con efectos de 1 de enero de 2015, del capítulo VIII dedicado al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

Para la aplicación de los regímenes especiales, recogidos en los artículos 163 septiesdecies a 163 quaterdecies LIVA, se utiliza la *mini one-stop shop* o MOSS. La MOSS o Mini ventanilla única es accesible desde la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

### 5.1 DISPOSICIONES COMUNES A AMBOS RÉGIMENES ESPECIALES

El mencionado artículo 163 septiesdecies de la LIVA, delimita algunos conceptos básicos como son los servicios electrónicos o servicios prestados por vía electrónica. Dicho concepto, recogido en el citado artículo nos remite al número 4º del apartado Tres del artículo 69 de la LIVA. Además en el artículo 163 septiesdecies LIVA, con el objetivo de clarificar las disposiciones comunes de ambos regímenes, encontramos definido el concepto de Estado miembro de consumo, es decir el estado miembro en el que se considera que tiene lugar la prestación de los servicios. Así como, la definición de las declaraciones-liquidaciones periódicas (declaración-liquidación en la que consta la información necesaria para determinar la cuantía del impuesto correspondiente en cada Estado miembro de consumo).

A continuación, se señalan las causas de exclusión de dichos regímenes especiales, recordando que la decisión de exclusión será competencia exclusiva del estado miembro de identificación, cuya decisión deberá notificar a dicho empresario por vía electrónica y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la fecha de la indicada comunicación.

En la legislación se exceptúa un supuesto. Es el caso en que la exclusión sea originada por un cambio de sede de actividad económica o EP, en este caso, surtirá efecto a partir de la fecha de dicho cambio siempre y cuando el empresario o profesional presente la declaración de modificación a cada uno de los dos Estados miembros de identificación afectados, en la que informe del cambio de Estado miembro de identificación a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que se haya producido el cambio de sede o de establecimiento permanente.

También existe la posibilidad, al tratarse de regímenes voluntarios, que el mismo empresario o profesional pueda darse de baja de forma voluntaria del régimen especial.

En el artículo 61 terdecies del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA, se regula la opción y la exclusión de los regímenes especiales y se desarrollan sus efectos.

## 5.2 RÉGIMENES ESPECIALES DEL IVA

La fecha de entrada en vigor de ambos regímenes especiales (Régimen exterior Unión y Régimen de la Unión), en los que nos referiremos a continuación, se produjo el 1 de enero de 2015, tratándose de regímenes especiales de carácter voluntario. En el caso que la opción, sea acogerse a dichos regímenes, y siempre que se cumplan las condiciones que la posibilitan, se deberá aplicar a todos los servicios que se presten en todos los Estados miembros en que proceda.

### 5.2.1 Régimen Exterior a la Unión

El primero de dichos regímenes es el denominado "Régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad (Régimen exterior a la Unión).

Según el artículo 163 octiesdecies de la LIVA, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal, es decir a particulares o consumidores finales, y estén establecidas en la Comunidad o tengan en esta su domicilio o residencia habitual, podrán acogerse a dicho régimen especial.

A estos efectos, se entiende como Estado miembro de identificación, el Estado miembro por el que haya optado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad para declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la Comunidad. Es decir, para acogerse al citado régimen especial los empresarios o profesionales no deben tener ningún EP, ni obligación de registro a efectos del IVA, en ningún Estado miembro de la UE.

Con esta modalidad de régimen especial, se permite a los obligados tributarios una mayor facilidad en el cumplimiento de sus obligaciones formales relativas al impuesto, al ser aplicable la MOSS, en el Estado miembro en el que se encuentren identificados, evitando de esta forma estar registrados en todos y cada uno de los estados miembros en los que efectúen las diversas operaciones, estableciéndoles de esta forma una medida de carácter voluntario para la simplificación en sus obligaciones formales.

En este sentido, se recogen en el artículo 163 noniesdecies de la LIVA las citadas obligaciones formales que, en caso de que España sea el estado miembro de identificación elegido por el empresario o profesional no establecido en la Comunidad, éste quedará obligado a:

- a) Declarar el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial. Dicha declaración se presentará por vía electrónica.

En el régimen exterior a la Unión, la Administración Tributaria notificará al empresario o profesional no establecido en la Comunidad el número individual de identificación que se le haya asignado.

- b) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, con independencia de que en el período de declaración hayan suministrado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos. La declaración no podrá ser negativa y se presentará dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración.

En dicha declaración-liquidación, el empresario o profesional deberá incluir el número de identificación que la Administración Tributaria le hubiera facilitado. Deberá indicar la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro desglosado por tipos impositivos y el importe total, resultante de la suma de todas éstas, que deberá ingresarse en España.

Si el importe de la contraprestación de las operaciones se hubiera fijado en moneda distinta del euro, el mismo se convertirá a euros aplicando el tipo de cambio válido que corresponda al último día del período de liquidación. El cambio se realizará siguiendo los tipos de cambio publicados por el Banco Central Europeo para ese día o, si no hubiera publicación correspondiente a ese día, del día siguiente.

Cualquier rectificación posterior de los importes ingresados, tendrá que efectuarse mediante referencia expresa a la declaración específica a la que corresponda. La modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas, deberá efectuarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, aplicando el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en la Ley.

- c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde, el importe se ingresará en euros en la cuenta bancaria designada por la Administración tributaria, dentro del plazo de presentación de la declaración.
- d) Se deberá mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.  
El empresario o profesional no establecido deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.
- e) Expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.



Además, en el apartado Dos del artículo 163 noniesdecies de la LIVA, se establece el supuesto en el que el empresario o profesional no establecido en la UE haya elegido cualquier otro Estado miembro distinto de España para presentar la declaración de inicio de este régimen especial. El ingreso del Impuesto correspondiente a las mismas deberá efectuarse al tiempo de la presentación en el Estado miembro de identificación de la declaración, además de cumplir con el resto de obligaciones mencionadas y, en particular, las de mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen.

Según el artículo 163 vices LIVA, se recoge el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. En el citado artículo se dispone que los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación cantidad alguna de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a que se refiere este régimen.

Sí tienen, sin embargo, derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que dichos empresarios o profesionales destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen especial que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo.

En el caso de tratarse de empresarios o profesionales que estén establecidos en Islas Canarias, Ceuta y Melilla solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de LIVA.

En caso de que España sea el Estado miembro de consumo, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 bis de la LIVA.

No se exigirá para ello ni que esté reconocida la existencia de reciprocidad de trato<sup>22</sup> a favor de los empresarios o profesionales establecidos en el TAI. Asimismo, los empresarios o profesionales que se acojan a este procedimiento de devolución, no estarán obligados a nombrar representante ante la Administración Tributaria.

Por tanto, este Régimen especial exterior de la unión, constituye una medida de simplificación, al permitir a los sujetos pasivos liquidar el IVA por la prestación de los servicios prestados por vía electrónica, a través de la *MOSS*, en el Estado miembro en el que se encuentren identificados, evitando tener que registrarse en cada uno de los Estados miembros donde realicen operaciones, es decir en los diversos Estados miembros de consumo.

---

<sup>22</sup> Entendiéndose un país con el que España tenga firmado un acuerdo de reciprocidad de trato. En concreto, existen acuerdos firmados con Canadá, Japón, Noruega, Israel, Mónaco y Suiza.

### 5.2.2 Régimen de la Unión

Además del Régimen exterior de la Unión, se incorporó el Régimen de la Unión. Este último, según el artículo 163 unvicies LIVA consiste en un régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo siempre que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal, es decir a particulares o consumidores finales, y que estén establecidas en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.

En este régimen de la Unión hay que entender por estado miembro de identificación aquel en que el empresario o profesional tenga establecida la sede de su actividad económica. En el caso que el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica en la Comunidad, se atenderá al único estado miembro en el que tenga un establecimiento permanente o, en su caso de tener diversos EP en varios estados miembros, al estado por el opte el empresario o profesional de entre los Estados miembros en que disponga de una establecimiento permanente.

En este último caso, la opción por un estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo, si bien la opción por su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluyéndose el año natural a que se refiere la opción ejercitada.

Según el artículo 163 unvicies. Tres de la LIVA, se considerará a España el Estado miembro de identificación, cuando concorra alguno de los siguientes supuestos:

- a. En todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.
- b. Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro de identificación.

En caso de que España sea el Estado miembro de identificación el empresario o profesional, que preste servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos acogidos al régimen especial en otro Estado miembro, según el artículo 163 duovicies de la LIVA quedará obligado a una serie de obligaciones formales similares a las anteriormente establecidas para el régimen exterior de la Unión. Las obligaciones formales referentes al Régimen especial de la Unión son las siguientes:

- a. Declarar por vía electrónica, el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial.
- b. Presentar por vía electrónica, dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración, que no podrá ser negativa, una

declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, con independencia de que haya suministrado o no servicios electrónicos.

Cualquier modificación posterior de las cifras contenidas en las declaraciones presentadas, debe realizarse, en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial, a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en la LGT.

c. Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde, dentro del plazo de presentación de la declaración.

d. Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial. Este registro deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si la declaración es correcta.

Este registro estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica.

El empresario o profesional deberá conservar este registro durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

Por tanto, el empresario o profesional que considere a España como Estado miembro de identificación deberá presentar, exclusivamente en España, las declaraciones-liquidaciones e ingresar, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo.

En cuanto al derecho a la deducción de las cuotas soportadas del IVA, el artículo 163 ter de la LIVA, establece que los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación, cantidad alguna por las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a que se refiere este régimen.

No obstante lo anterior, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el Estado miembro de consumo operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado miembro, si podrán deducirse las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo y que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a que se refiere este régimen especial a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes del IVA que deban presentar en dicho Estado miembro.

Los empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial, sí tienen derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios, que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere este régimen, que deban entenderse realizadas en el Estado miembro

de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo. Añadiéndose que, cuando los empresarios o profesionales se encuentren establecidos en el TAI, solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de la LIVA.

En caso de que España sea el Estado miembro de identificación, las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, se entiendan realizadas en el TAI y se destinen a la prestación de electrónicos, podrán deducirse a través de las correspondientes declaraciones-liquidaciones conforme el régimen general del IVA, con independencia de que a los referidos servicios les resulte o no aplicable el régimen especial de la Unión.

Mientras que si España es el Estado miembro de consumo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 119. Dos 2º de la LIVA<sup>23</sup>, los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el TAI, siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere este régimen especial. El procedimiento para el ejercicio de este derecho será el previsto en el artículo 119 de la LIVA.

Finalmente, el artículo 163 quatercios de la LIVA recuerda que el régimen especial de la Unión no resultará aplicable a los servicios electrónicos prestados en el TAI por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo. A dichas prestaciones de servicios les resultará aplicable el régimen general del IVA.

### 5.3 OBLIGACIONES FORMALES Y DE INFORMACIÓN

Según el artículo 61 quaterdecies del Reglamento del IVA se establece que el empresario o profesional acogido a cualesquiera de los dos regímenes especiales deberá presentar una declaración de modificación al Estado miembro de identificación ante cualquier cambio en la información proporcionada a este, que deberá presentar a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquél en que se haya producido el cambio correspondiente.

Para el caso de España, el estado miembro de identificación, como se ha hecho referencia anteriormente, se regula en los artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies de la LIVA, en función de uno u otro régimen.

---

<sup>23</sup> No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

- a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios, de acuerdo con lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado Uno del artículo 84 de LIVA.
- b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de esta Ley.

Mediante la Orden HAP/1751/2014, de 29 de septiembre, se aprobó el modelo 034 de declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los diferentes regímenes especiales aplicables a los servicios prestados por electrónica, como los aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión. Este modelo debe presentarse por vía electrónica a través de la sede electrónica de la AEAT, por los empresarios o profesionales que decidan acogerse a cualquiera de los dos regímenes especiales (régimen de la Unión y régimen exterior a la Unión) y que designen a España como Estado miembro de identificación<sup>24</sup>.

En concreto, deberán presentar el modelo 034 para declarar el inicio, cualquier modificación, o cese de las operaciones comprendidas en los regímenes especiales:

- a. los empresarios o profesionales no establecidos en la Unión, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios prestado por vía electrónica, y opten por España como estado miembro de identificación; o
- b. los empresarios o profesionales establecidos en la Unión, pero no en el estado miembro de consumo, acogidos o que deseen acogerse al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, y deban optar u opten por España como estado miembro de identificación.

Además, como se ha hecho referencia anteriormente, tanto para el Régimen exterior de la Unión como para el Régimen de la Unión se debe mantener un registro de las operaciones incluidas en el régimen especial correspondiente, el cual estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del Estado miembro de consumo<sup>25</sup>, quedando obligado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica. Asimismo, remitiéndonos al artículo 61 quinquiesdecies del Reglamento de LIVA, se establece que los empresarios y profesionales han de llevar un registro de las operaciones incluidas en estos regímenes especiales, con el detalle<sup>26</sup> suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar los datos incluidos en las declaraciones del Impuesto.

Además, el citado artículo establece que la información deberá conservarse de tal manera que permita su disposición por vía electrónica, de forma inmediata y por cada uno de los servicios prestados y estará disponible tanto para el Estado de consumo como para el Estado de identificación. Asimismo, la expedición de factura, en los casos en que resulte procedente, se determinará y se ajustará conforme con las normas del Estado miembro de consumo.

---

<sup>24</sup> El Estado Miembro de Identificación es aquel en el que el empresario o profesional está registrado a efectos de utilizar estos regímenes y en el que se declara y paga el IVA adeudado en cada Estado miembro de consumo.

<sup>25</sup> El Estado Miembro de Consumo es aquel donde se considera efectuada la prestación de los servicios digitales regulados en el capítulo XI de la LIVA, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 4º y 8º del artículo 70.Uno de la misma Ley y sus equivalentes en la normativa del resto de Estados miembros.

<sup>26</sup> Concretamente el artículo 61 quinquiesdecies del Reglamento del IVA establece que dicho registro contendrá: a) El Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio; b) el tipo de servicio prestado; c) la fecha de la prestación del servicio; d) la base imponible con indicación de la moneda utilizada; e) cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible; f) el tipo del Impuesto aplicado; g) el importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada; h) la fecha y el importe de los pagos recibidos; i) cualquier anticipo recibido antes de la prestación del servicio; j) la información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido; k) el nombre del cliente, siempre que se disponga del mismo; l) la información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.

## **VI. PROPUESTAS LEGISLATIVAS DE LA UNIÓN EUROPEA (*Directiva 2017/2455, Reglamento de ejecución 2017/2459 y Reglamento 2017/2454*)**

Teniendo en cuenta el crecimiento que está experimentando el comercio electrónico y que el IVA es un impuesto armonizado en el ámbito de la UE. Los Estados miembros han acordado nuevas medidas para facilitar el cumplimiento de las obligaciones del IVA y reducir el fraude por parte de las empresas que se dedican a la entrega de bienes y prestación de servicios en el ámbito del comercio electrónico.

Las medidas propuestas sobre el IVA se han realizado en el marco de la Estrategia para el Mercado Único Digital de la UE<sup>27</sup>, pretendiendo adaptar el actual sistema de funcionamiento del IVA a la nueva era digital<sup>28</sup>.

Concretamente, el 5 de diciembre de 2017, el ECOFIN (*Economic and Financial Affairs Council*) aprobó la Directiva 2017/2455, 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 digitales y las ventas a distancia de bienes (Directiva 2017/2455).

También, se aprobó el Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459, por el que se modifica parcialmente el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, y finalmente el Reglamento (UE) 2017/2454, por el que se modifica el Reglamento (UE) 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.

Con esta serie de medidas, la Unión Europea pretende solucionar, especialmente mediante la Directiva 2017/2455, tres problemas detectados en materia del comercio electrónico a efectos del IVA.

En primer lugar, se pretende reducir los coste de gestión y cumplimiento de las obligaciones formales en materia de IVA que soportan las pequeñas y medianas empresas. En segundo lugar, solucionar la desventaja competitiva que existe entre los vendedores establecidos en la UE (tanto por lo que respecta al comercio electrónico como al tradicional), respecto los vendedores establecidos fuera de la UE, originado por las ventas a distancia a los particulares. Y finalmente, reducir la pérdida en la recaudación anual de dicho impuesto indirecto, por parte de los Estados miembros que tiene como causa el incumplimiento de las obligaciones formales y de repercusión e ingreso de dicho impuesto.

A continuación, se exponen los diferentes cambios y novedades que entrarán en vigor a partir de los próximos años. Los Estados miembros tendrán hasta el 31 de diciembre de 2018 y el 31 de diciembre de 2020 para transponer las disposiciones correspondientes de la Directiva a las leyes y reglamentos nacionales. El Reglamento (UE) 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude se aplicará a partir del 1 de enero de 2021.

---

<sup>27</sup> La Comisión se comprometió a presentar propuestas legislativas para modernizar el IVA para el comercio electrónico transfronterizo y reducir la carga administrativa de las empresas derivadas de los diferentes regímenes de IVA.

<sup>28</sup> Toomas Tõniste, ministro de Hacienda de Estonia, el cual ejerce la Presidencia del Consejo actualmente, declaró: "Esta reforma de las normas adaptará nuestro sistema del IVA a la era digital. Al reducir la burocracia, lograremos un ahorro de los costes para las empresas y un incremento de los ingresos fiscales de los Estados miembros. Esta era una de las principales prioridades de nuestra Presidencia".

## 6.1 A partir del 1 de enero de 2019

Como se ha analizado en el capítulo anterior, el legislador comunitario a partir del 1 de enero de 2015 modificó las reglas de localización de los servicios objeto de estudio, simplificando dichas reglas con independencia de que el destinatario del servicio fuese empresario o profesional o un particular, considerando su localización en sede de residencia del destinatario, es decir en el Estado de consumo. Esto supone que el proveedor del servicio debe repercutir a sus clientes el tipo de IVA aplicable en cada uno de los países donde se encuentren ubicados. Para ello el sistema de Mini Ventanilla Única (MOSS), permite presentar en una única declaración ante la Administración del Estado donde se encuentre establecido el prestador. Dicha Administración se encarga de remitir el IVA a cada una de las administraciones comunitarias.

Veamos a continuación las medidas que se implementarán paulatinamente:

### 6.1.1 Flexibilización de la regla de localización de los servicios prestados por vía electrónica

A partir del 2019, las pequeñas y medianas empresas que actualmente se ven obligadas a aplicar, en algunos casos, todos los tipos de IVA aplicables en los diferentes Estados miembros, con las nuevas reglas se beneficiarán de una simplificación en sus obligaciones. Dichas empresas, podrán optar por repercutir el IVA utilizado en su Estado miembro de establecimiento, exceptuando la regla general, siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

En primer lugar, que el proveedor del servicio esté establecido o, a falta de establecimiento, tenga su domicilio permanente o residencia habitual en un solo Estado miembro. En segundo lugar, que los servicios se presten a personas que no sean sujetos pasivos, los cuales residan en un Estado miembro distinto de la empresa prestadora de los servicios. Y finalmente, que el importe total, excluyendo el IVA, no supere el umbral de 10.000 euros, o el equivalente en moneda nacional, por el volumen de operaciones dentro de la UE, ni en el año en curso ni en el precedente.

Esta medida supondrá una gran ventaja para las pequeñas y medianas empresas, que se ven muchas veces obligadas a cumplir con la normativa del IVA de diversos Estados miembros. De esta forma, se permitirá a los prestadores de servicios prestados por vía electrónica repercutir el IVA y cumplir con las obligaciones formales propias del Estado donde se encuentren establecidos.

### 6.1.2 Flexibilización de los elementos de prueba para pequeñas y medianas empresas, referentes a la ubicación del cliente que recibe dichos servicios

Una segunda medida, que se implementará a partir del 2019, hace referencia a las reglas de presunciones para la determinación de la ubicación de un cliente particular y, por tanto, para establecer el lugar de prestación de los servicios prestados por vía electrónica. Actualmente, los artículos 24 bis y 24 ter del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 regulan una serie de reglas y presunciones que ayudan a los empresarios o profesionales, que prestan servicios online, a determinar la ubicación del cliente particular que adquiere sus servicios. Por tanto, permite determinar el lugar de prestación de dichos servicios a efectos del IVA.

Mediante el Reglamento de ejecución UE 2017/2459 del Consejo, en el último párrafo del artículo 24.ter del Reglamento de ejecución 282/2011, se establece que a partir del 1 de enero de 2019 se flexibilizarán los elementos de prueba para pequeñas y medianas empresas.

Actualmente, el legislador exige que el prestador del servicio se base al menos, en dos elementos de prueba no contradictorios. Esta exigencia de tener que emplear dos elementos de prueba del lugar de establecimiento de los clientes, se ha demostrado considerablemente gravoso para este determinado tipo de empresas, así como el volumen de estas empresas no es lo suficientemente extenso como para invertir en soluciones tecnológicas costosas que les permitan la obtención de dos elementos de prueba no contradictorios.

Con la modificación que entrará en vigor, los elementos de prueba pasaran de dos elementos no contradictorios a un único elemento de prueba (de los enumerados en el artículo 24. septies Reglamento 282/2011). Se exigirá por tanto, un único elemento, cuando los servicios sean prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un EP ubicado en un Estado miembro sean prestados a consumidores de otros Estados miembros, siempre que el valor total de estos servicios, excluido el IVA, no exceda de 100.000 euros o su contravalor en moneda nacional, durante el año en curso ni en el precedente.

De esta forma se reduce la carga de la prueba que supone para esta tipología de empresas establecidas en un Estado miembro que presten tales servicios ocasionalmente a otros Estados miembros, el tener que cumplir con obligaciones en materia de IVA en Estados miembros distintos de su Estado miembro de establecimiento; recogiendo el citado umbral a escala comunitaria que, de no ser superado por dichas prestaciones, implicará que estas sigan estando sujetas al IVA en el Estado miembro donde se encuentre establecido o tenga su sede o EP el prestador del servicio.

## 6.2 A partir del 1 de enero de 2021

Sin embargo, la mayor modificación tras la aprobación de la Directiva 2017/2455 entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2021:

### 6.2.1 Desaparición del régimen de ventas intracomunitarias a distancia y se suprimirá la exención del IVA aplicable a la importación de productos en pequeños envíos de escaso valor

El régimen de ventas a distancia, dentro de la UE y la exención de pequeños envíos a las importaciones, se eliminarán en consonancia con el compromiso de aplicar el sistema de destino del IVA.

En primer lugar, el régimen especial de IVA aplicable a los servicios prestados por vía electrónica se amplía a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes. Se establece un umbral de 10.000 euros por debajo del cual las entregas de bienes tributarán en el Estado miembro donde está establecido su proveedor. Una vez excedido el umbral de 10.000 euros, el proveedor repercutirá al cliente particular el IVA al tipo impositivo del Estado miembro donde se encuentre domiciliado el cliente,



es decir se tributará en destino, aunque existe la posibilidad de renunciar a este sistema y tributar siempre en destino.

En segundo lugar, otra medida para mejorar el funcionamiento del IVA para las empresas en línea en la UE, es suprimir la exención a la importación de pequeños envíos establecida en el artículo 24 de la LIVA. El motivo de dicha supresión es originado por la vulnerabilidad de este sistema ante el fraude. Mientras que las empresas de la UE deben aplicar el IVA independientemente del valor productos vendidos, los productos importados se benefician de la exención y, a menudo, se infravaloran para no exceder el umbral establecido, eximiéndose del IVA, provocando una distorsión en el mercado y creando una competencia desleal.

### 6.2.2 Extensión del sistema de la Mini Ventanilla Única (MOSS)

Debido al éxito del (MOSS) para los servicios prestados por vía electrónica, se establece la posibilidad de acogerse al citado sistema para todas las operaciones con particulares, con carácter voluntario. Es decir, las nuevas normas ofrecen la posibilidad que a partir del 2021, el régimen de la ventanilla única para el registro del IVA se extienda a todas las ventas de bienes y para todos los servicios transfronterizos, no solamente para la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos.

Sería el caso, por ejemplo, un servicio de asesoramiento prestado por un empresario español a un cliente particular relativo a un bien inmueble ubicado en Francia, de acuerdo con la LIVA, tributaría en el lugar donde se encuentra localizado el bien inmueble, es decir en Francia. El empresario español debería registrarse en Francia y tributar por este servicio allí. Con el objetivo de evitar la citada carga administrativa, el nuevo régimen MOSS permitirá declarar la operación en el Estado miembro donde se encuentre establecido el prestador del servicio, es decir, en España.

Concretamente, se espera que en 2021, todas las ventas internacionales Business to Consumer se declaren a través de un único portal en un Estado miembro. Con ello, se pretende reducir el fraude fiscal existente respecto de muchas ventas (B2C) sujetas al régimen de ventas a distancia.

Además, la Mini ventanilla única (MOSS) se extenderá a las importaciones. Para las ventas de bienes expedidos directamente a un cliente particular comunitario desde un territorio tercero a efectos del IVA, y cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros por envío, el empresario establecido fuera de la UE, podrá optar por acogerse al sistema de Mini ventanilla única o a un régimen especial y voluntario de declaración y liquidación del IVA a la importación.

Sin embargo, para las ventas de bienes cuyo valor intrínseco exceda de los 150 euros por envío, se continuará exigiendo una declaración en la Aduana en el momento de la importación, así como el arancel correspondiente.

### 6.2.3 Régimen especial para las ventas a distancia de bienes importados de terceros países

Se introduce un régimen especial similar al de servicios prestados por vía electrónica, aplicable para las ventas a distancia de bienes importados de terceros países, cuyo valor intrínseco no supere los 150 euros por envío, cantidad a partir de la cual se exigirá una declaración completa en aduana en el momento de la importación.

Con dicho régimen, se pretende facilitar la liquidación del IVA de los envíos de escaso valor en un único Estado miembro que será elegido por el importador para registrarse y declarar el IVA de todas sus ventas en dicho Estado. El Estado de registro remitirá el IVA correspondiente al resto de Administraciones comunitarias en función de las ventas realizadas en cada país.

Aquellos sujetos pasivos que no se encuentren establecidos en la UE y se acojan a este régimen especial, deberán designar un intermediario establecido en algún Estado miembro.

En el supuesto, de no optar por este nuevo régimen especial, se solicita a las Administraciones Tributarias de los Estados miembros donde tengan lugar las importaciones a facilitar y agilizar, en la medida de lo posible, un sistema de liquidación del IVA a la importación.

### 6.2.4 Nuevas obligaciones para las plataformas digitales (Marketplaces)

Siguiendo las directrices de los Planes de Control Tributarios y Aduaneros, continúan las líneas de investigación iniciadas en años anteriores en el ámbito del comercio electrónico. Según establece el artículo 242 bis de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, a partir de 2021, cuando un sujeto pasivo entregue bienes o preste servicios en la UE a particulares de la UE, a través de interfaces electrónicas, plataformas digitales o portales, siempre que dichas plataformas faciliten el suministro de los bienes o servicios, serán responsables de garantizar la recaudación del IVA sobre las ventas realizadas a través de sus plataformas.

La norma presume que actúan como intermediarios en nombre propio en las ventas a particulares. Es decir, deberán repercutir y recaudar el IVA del consumidor final. Además, el sujeto pasivo titular de la interfaz electrónica tendrá la obligación de llevar, por un período de al menos diez años, un registro de todas las transacciones en las que intermedien, contados a partir del final del ejercicio en que se haya realizado la operación.

Con esta medida se pretende evitar el mecanismo de fraude derivado de la importación a consumidores europeos, debido a que los bienes y servicios ingresan a la UE libres de IVA, lo que genera una competencia desleal para las empresas que se encuentran establecidas en la UE.

## VII. MEDIDAS CONTRA LA DEFRAUDACIÓN FISCAL DEL IVA EN EL MARCO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DIRECTO

Una vez analizadas las cuestiones relativas al tratamiento fiscal en la normativa actual, es importante mencionar que el comercio electrónico supone una manifestación más de la sociedad de la información, la cual evoluciona a un ritmo en que los actuales sistemas fiscales no son capaces de asumir con la necesaria celeridad. Las características de este tipo de comercio favorecen el fraude, ya que consisten en operaciones cuyas ubicaciones pueden hallarse en múltiples lugares del mundo, interviniendo diferentes sujetos, empleando nuevas modalidades de pago, así como las dificultades en la obtención de la información de los bienes y servicios, donde prima el componente de intangibilidad.

Por esta razón, las instituciones europeas, siendo conscientes del escenario actual, han llevado a cabo diversas propuestas con un triple objetivo: en primer lugar, reducir la evasión del IVA en las operaciones electrónicas, seguidamente, atenuar la situación de desventaja en la que se encuentran algunos empresarios establecidos en la Unión Europea respecto de los no establecidos, y finalmente reducir los costes de cumplimiento del IVA.

En esta materia, es relevante volver a mencionar el Reglamento 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido<sup>29</sup>.

Si bien es cierto que Internet ofrece muchas ventajas y abre grandes posibilidades para las empresas, también ha creado condiciones muy favorables para desarrollar comportamientos con fines de elusión o evasión fiscal, como consecuencia del carácter intangible de este nuevo modelo de negocio<sup>30</sup>.

Algunos de los aspectos característicos del comercio electrónico, son sin duda los que favorecen determinados comportamientos ilícitos son:

- La disposición de datos dada la deslocalización de la actividad económica, dada la naturaleza del comercio electrónico, no prevé una localización física de los ingresos, originando para el fisco una complejidad a la hora de controlar las transacciones efectuadas. Es por ello, tal y como se ha mencionado anteriormente, que se realizaron cambios en las reglas de localización, implantando la tributación en sede del destinatario.
- La desintermediación, por un lado supone una gran ventaja del comercio electrónico ya que el prestador puede vender, enviar y cobrar sin necesidad de una institución financiera. Sin embargo, las Administraciones Tributarias no pueden recurrir a puntos fiscales que constituyen mecanismos fundamentales para la recaudación de determinados tipos de impuestos.
- Por último, la desmaterialización, debido al hecho de que las entregas de bienes intangibles o prestación de servicios sean inmateriales, supone que puedan ser desde un punto de vista fiscal, potencialmente invisibles al perderse una valiosa información.

<sup>29</sup> Disponible en: <http://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2017/2454/oj>

<sup>30</sup> Véase: [https://elpais.com/economia/2014/01/18/actualidad/1390071860\\_568641.html](https://elpais.com/economia/2014/01/18/actualidad/1390071860_568641.html)

A continuación, se recogen las principales medidas fijadas, así como los objetivos que se persigue con ellas:

Descripción de las medidas	Objetivos
Coordinación de los sistemas tributarios para un tratamiento igualitario a efectos fiscales entre el comercio tradicional y el comercio electrónico.	Las transacciones online deben ser gravadas de la misma manera que las realizadas en el comercio tradicional.
Siempre que las plataformas digitales faciliten el suministro de los bienes o servicios, serán responsables de garantizar la recaudación del IVA sobre las ventas realizadas a través de sus plataformas.	Derivada de la dificultad en la obtención del IVA correspondiente a las transacciones efectuadas. Mediante la responsabilidad de los titulares de las plataformas, las autoridades tributarias podrán reclamar el IVA sobre las ventas realizadas en línea a través de estas.
Asociar el desarrollo de los sistemas tributarios con la evolución del comercio electrónico.	Es esencial para el correcto funcionamiento del IVA.
Las empresas que cumplan con los requisitos podrán utilizar (MOSS), que es significativamente menos costoso, para pagar el IVA correspondiente a los Estados Miembros.	Se pretende simplificar la gestión del IVA a través de la informatización, generando mayores tasas de cumplimiento, sobretudo en el caso de vendedores que no tengan una presencia física en el Estado miembro del consumidor.
Mayor cooperación y coordinación entre las diferentes Administraciones Tributarias de los Estados miembros.	Favorecerá a un régimen de auditoría más eficiente y eficaz.
La eliminación de la exención de pequeños envíos, implicará que el IVA se aplicará en todos los casos a las importaciones procedentes de países de fuera de la UE.	Evitar la posibilidad de que los empresarios no pertenecientes a la UE, puedan beneficiarse de una exención que distorsione los precios en competencia y perjudique a los empresarios de la UE.
Vendedores no pertenecientes a la UE o sus intermediarios, deberán proporcionar información previa sobre los envíos para beneficiarse de la simplificación del (MOSS). También necesitarán mantener registros de los suministros para las evaluaciones tributarias.	Un mayor control. Si dichos vendedores abusan del esquema, serán excluidos del plan y deberán realizar declaraciones en aduana para cada envío en la importación.

*Fuente: Elaboración propia a partir de las publicaciones<sup>31</sup> de la Comisión Europea*

El Reglamento 2017/2454 del Consejo resultará de aplicación, a partir del 1 de enero de 2021. Algunas de las novedades más significativas, darán como resultado el incremento de forma considerable del número de transacciones declaradas en la declaración del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo necesario que el Estado miembro de identificación pueda disponer de tiempo suficiente, para procesar las

<sup>31</sup> Modernising VAT for e-commerce, European Commission. (Brussels, 5 December 2017).

declaraciones del IVA presentadas por los sujetos pasivos que se hayan acogido al régimen especial.

Por esta razón, se amplía el plazo para transferir a cada Estado miembro de consumo la información de la declaración del IVA y el importe del IVA abonado, ampliándose el plazo a diez días. De esta forma, el Estado miembro de identificación, transmitirá por vía electrónica a las autoridades competentes de los demás Estados miembros, la información en el plazo de diez días, a partir del final del mes en el que se haya recibido la información del sujeto pasivo acogido a alguno de los regímenes especiales. Del mismo modo, el Estado miembro de identificación, informará a las autoridades competentes de los demás Estados miembros de los números de identificación a efectos del IVA.

Por otro lado, la ampliación de los regímenes especiales a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países, exige que la autoridad aduanera del Estado miembro de importación, pueda identificar las importaciones de bienes en envíos pequeños, con respecto a los cuales el IVA se debe abonar a través de alguno de los regímenes especiales. Se recoge por ello que debe comunicarse, con anterioridad, el número de identificación utilizado para abonar el IVA, con el fin de que las autoridades aduaneras puedan comprobar su validez en el momento de la importación de los bienes.

Los sujetos pasivos que se encuentren acogidos a dichos regímenes especiales, podrán ser objeto de requerimientos y solicitudes de investigación o registro, por parte del Estado miembro de identificación, así como todos los Estados miembros de consumo, en los que se entreguen los bienes o se presten los servicios. Para reducir burocracia y costes que se pueden derivar de ello, tanto para las empresas como para las administraciones tributarias, estas solicitudes o requerimientos estarán coordinados, en la medida de lo posible, por el Estado miembro de identificación. Por tanto, la información presentada por el sujeto pasivo, se transmitirá a los diferentes Estados miembros para que se puedan aplicar estos regímenes especiales.

Sin duda, uno de mayores retos actuales de las diferentes Administraciones tributarias es el comercio electrónico. Remitiéndonos a las actuales Directrices formuladas en el Plan de Control Tributario y Aduanero de 2018<sup>32</sup>, se defiende que el sistema tributario debe aplicarse con equidad, independientemente del modelo de negocio elegido. Por esta razón, han continuado y continuarán las líneas de investigación iniciadas en años anteriores, incorporando otras nuevas, porque el comercio electrónico es una prioridad fundamental para la Agencia Tributaria.

Se han detectado nuevas actividades como es la "triangulación de envíos", en la que las ventas realizadas por una empresa son entregadas por otras, así como las "tiendas de tiendas" instaladas en páginas web. En ocasiones este tipo de negocios se encuentran establecidos en España, pero en otras ocasiones en otros países de la Unión Europea.

Con la finalidad de mejorar la eficacia del uso de la información de que dispone la Agencia Tributaria, se emplearán nuevas técnicas de análisis de datos, así como nuevos modelos de detección de fraude basados tanto en técnicas analíticas como el

---

<sup>32</sup> Véase: la Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018 (BOE 23 de enero de 2018).

análisis de redes mediante técnicas de Big Data. Además, se impulsará la adaptación de sistemas de información destinados a prevenir el fraude en los pagos realizados con tarjeta, debido al incremento de estas operaciones en contraposición con la retirada de dinero metálico. Relacionado con esta temática, las autoridades siguen estudiando los efectos fiscales de las nuevas tecnologías como el *blockchain*, y concretamente las criptomonedas. Precisamente, mediante los diferentes medios de pago, se introduce un descontrol, permitiendo que el dinero se transfiera en cualquier parte del mundo, escapando de los medios tradicionales de control de las diferentes administraciones tributarias.

Además, otros dos mecanismos sobresalen en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018. Por un lado, la utilización masiva de datos que proporciona el Sistema Inmediato de Información (SII), y por otro, el *Common Reporting Standard (CRS)*<sup>33</sup>, desarrollado por la OCDE, que facilita el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, permitiendo a las administraciones tributarias de los diferentes países disponer de forma periódica de información fiscal de las inversiones o posiciones de sus contribuyentes en instituciones financieras situadas en el extranjero.

El plan de acción propuesto por la Comisión Europea, conocedor de los múltiples problemas que en la actualidad soportan las empresas y las diferentes Administraciones Tributarias de los Estados Miembros, ha expresado las medidas expuestas con anterioridad con la finalidad de aminorar las pérdidas en la recaudación del IVA procedentes de las diversas operaciones de comercio electrónico.

Concretamente, la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera de la Comisión Europea ha lanzado recientemente, una consulta pública<sup>34</sup> sobre el intercambio de datos para combatir el fraude fiscal en el IVA en el comercio electrónico. Mediante este tipo de herramientas, se pretende recabar la opinión de las partes interesadas (Administraciones Tributarias de los diferentes Estados Miembros de la UE, los intermediarios de pago, los vendedores o prestadores online, otras empresas, consumidores o ciudadanos), sobre el problema del fraude en el IVA y su dimensión comunitaria, sobre si el actual marco legal de la UE proporciona a las diversas autoridades fiscales de los Estados Miembros las herramientas necesarias para luchar contra el fraude del IVA en el marco del comercio electrónico.

El Impuesto sobre el Valor Añadido, es una pieza fundamental para las arcas de los Estados miembros y en el futuro lo seguirá siendo con una mayor relevancia que la actual. Por esta razón, las diferentes medidas e iniciativas deben implicar un paso importante en la prevención contra el fraude del IVA en el comercio electrónico de tipo directo, agilizando el comercio transfronterizo entre los Estados Miembros, así como garantizar a los empresarios establecidos en la UE, la posibilidad de operar en unas condiciones de competencia similares a las de los empresarios extranjeros.

---

<sup>33</sup> La implantación del CRS se ha realizado a partir de la Directiva 2014/107/UE del Consejo, de 9 de diciembre de 2014, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad.

<sup>34</sup> *Exchange of data to combat VAT fraud in the e-commerce.* (27 February 2018- 25 April 2018).  
[https://ec.europa.eu/info/consultations/exchange-vat-payment-data\\_en](https://ec.europa.eu/info/consultations/exchange-vat-payment-data_en)

## VIII. CONCLUSIONES

El comercio electrónico ha originado para la imposición indirecta, concretamente para el Impuesto sobre el Valor Añadido, una constante necesidad de adaptación de la normativa tributaria frente a un sector económico en continua evolución. La renovación de la normativa tributaria tiene como finalidad que la legislación, a efectos de dicho impuesto, se ajuste a las nuevas circunstancias, es decir a la economía digital.

Para la regulación, tanto en la normativa interna como en la internacional, el comercio electrónico de tipo directo es el que presenta mayores dificultades, en comparación con el comercio electrónico indirecto. Se ha analizado que existen diversas problemáticas en la fiscalización de los servicios prestados por vía electrónica, derivadas del prestador del servicio pero también del consumidor, debido a la dificultad que existe en la identificación de los verdaderos sujetos que intervienen en las operaciones efectuadas, así como la localización y el seguimiento de las operaciones que se realizan online.

Aunque quedan pendientes muchas cuestiones relevantes por establecer, como son los conceptos de residencia o establecimiento de los nuevos operadores económicos, la Comisión Europea continua presentando propuestas para definir conceptos necesarios que se deben ir concretando en la nueva era digital. Uno de los más relevantes es la "presencia virtual significativa", siendo necesaria a la hora de adaptar conceptos como es el caso de EP al entorno digital.

Una de las reformas que está proporcionando a los Estado miembros mejores resultados, es la referente al cambio en las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica. Además, con la creación de los regímenes especiales, el Régimen de la Unión y el Régimen exterior de la Unión, dentro de los cuales pueden acogerse los empresarios establecidos en la UE y los no establecidos que realicen prestaciones de servicios por vía electrónica. Se ha pasado de una regla que combinaba tributación en origen y tributación en destino a una tributación plenamente en destino. De esta forma, se ha acabado el supuesto de que se gravara en el país del prestador, lo que implicaba que en el supuesto de prestaciones de servicios efectuadas a consumidores finales, las empresas establecidas en Estados miembros de la UE con tipos impositivos inferiores, disfrutaban de una ventaja competitiva sobre aquellas empresas establecidas en otros países.

En lo que respecta al funcionamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se ha visto en parte, perjudicado por el auge del comercio electrónico. No obstante, con la introducción del Sistema de Mini ventanilla única (MOSS), se ha facilitado la tramitación, agilizándola, y a su vez reduciendo los costes en el cumplimiento del IVA por parte de los empresarios. A las empresas digitales, les evita el deber de registrarse en cada Estado miembro donde vendan o presten servicios, obligación que representa un coste para las empresas por cada país de la UE en el que comercialicen. Con la reducción de las obligaciones formales, se pretende un ahorro en los costes a las empresas, pero al mismo tiempo incrementar los ingresos fiscales para los diversos Estados miembros.

Por el momento, las empresas que venden productos o servicios, distintos de los servicios prestados por vía electrónica en otros Estados miembros, están obligados a registrarse en todos los países de la UE en los que vendan o presten servicios a sus

consumidores. Sin embargo, con las nuevas propuestas de las instituciones europeas, la simplificación del IVA en los servicios electrónicos, también estará al alcance de aquellos vendedores online de productos y de otra tipología de servicios.

Desde una perspectiva europea, las instituciones de la UE han tomado algunas medidas, respecto la prioridad en la reforma de determinadas reglas de tributación referentes al IVA, ya que de no ser así, la disminución en la recaudación se iría incrementando con el paso del tiempo. Con las nuevas normas, se pretenderá garantizar que el IVA se pague en el Estado miembro del consumidor final, lo que permitirá una distribución más equitativa de los ingresos fiscales entre los diferentes Estados miembros de la UE.

Mediante las nuevas propuestas, se permitirá simplificar las disposiciones aplicables para pequeñas y medianas empresas y las operaciones transfronterizas inferiores a unos determinados umbrales, las cuales se seguirán rigiendo por las normas de IVA nacionales. Además, debido a lo gravoso que resulta para la dimensión de estas empresas, a partir del 2019 se les exigirá un único elemento de prueba para justificar la ubicación del lugar de establecimiento o domicilio de sus clientes.

De las propuestas formuladas por la UE, así como del Plan de Control Tributario y Aduanero de 2018, se extrae que se seguirá prestando especial atención a los nuevos modelos de prestación de servicios por vía electrónica. Adaptándose los sistemas de información teniendo en cuenta el crecimiento que experimenten, manteniendo el control de los prestadores de dicha tipología de servicios. Una de las medidas que se implementarán será para las plataformas en línea, las cuales serán responsables de garantizar la recaudación del IVA de determinadas operaciones realizadas a través de las mismas.

Desde una perspectiva internacional, las nuevas tecnologías favorecen la defraudación fiscal de los impuestos que gravan el consumo. Por esta razón, mediante la implementación de determinados mecanismos como es el caso del Sistema Inmediato de Información o el *Common Reporting Standard (CRS)*, se pretende facilitar el intercambio de información de trascendencia tributaria entre las diferentes autoridades tributarias de los Estados Miembros.

Finalmente, se observa que las instituciones europeas, en colaboración con los diversos Estados miembros, seguirán elaborando proyectos de reforma, así como las revisiones periódicas oportunas en los sistemas tributarios para abordar estas cuestiones, con el objetivo de que el funcionamiento de dicho impuesto indirecto armonizado, no quede desfasado en un contexto internacional, donde el auge del comercio electrónico, es una realidad, que cada vez tiene mayor relevancia en la economía mundial.



## IX. BIBLIOGRAFIA

- Adigital., *Guía sobre el IVA en comercio electrónico en la Unión Europea*, 2015.
- Álamo Cerrillo, R., *La neutralidad en las operaciones comerciales electrónicas*, Documentos-Instituto de Estudios Fiscales, 2013.
- Álamo Cerrillo, R., *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario*, Editorial Dykinson, 2016.
- Alarcón García, G., Ruiz-Huerta Carbonell, J., *Los nuevos retos de la fiscalidad*, Editorial Civitas, 2006.
- Borrego Zabala, B., *La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos*, Revista de Internet, Derecho y Política, 2014.
- Calvo Vérguez, J., *La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico*, Crónica Tributaria, 2010.
- Delgado García, Ana M<sup>a</sup>., *El IVA en el consumo por vía electrónica*, Revista de Internet, Derecho y Política, 2009.
- Delgado García, Ana M<sup>a</sup>., Oliver, R., *Fiscalidad en Internet*, Aranzadi, 2010.
- Delgado García, Ana M<sup>a</sup>., Oliver, R., *Electronic commerce and indirect taxation in Spain*, European Taxation, 2011.
- Delgado García, Ana M<sup>a</sup>., *El IVA en el comercio electrónico*, Revista Técnica Tributaria, 2011.
- Delgado García, Ana M<sup>a</sup>., *Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico*, Revista de Internet, Derecho y Política, 2015.
- González Checa, C., *Futuras reglas de localización y regímenes especiales aplicables en el IVA a los servicios y a las ventas intracomunitarias de bienes*, Nueva fiscalidad, 2017.
- Hortala i Vallve, J., *La fiscalidad del comercio electrónico*, Editorial S.A CISS, 2002.
- Martos García, J.J., *Imposición indirecta del comercio electrónico*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2006.
- Martos García, J.J., *Defraudación fiscal y nuevas tecnologías*. Aranzadi, 2007.
- Oliver Cuello, R., *Fiscalidad internacional y comercio electrónico*, Revista de Internet, Derecho y Política, 2009.

Oliver Cuello, R., *Internet y tributos*, Bosch, 2013.

Pérez Pombo, E., *Fiscalidad del comercio electrónico*, Col.legi d'Economistes de Catalunya, 2018.

Rodríguez Márquez, J., *La adaptación del ordenamiento español a las últimas normas comunitarias acerca del gravamen indirecto del comercio electrónico*, Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública, 2003.

Sánchez Serena, E. La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online, Revista de Internet, Derecho y Política, 2014.

Torrubia Chalmeta, B., *Mercado único digital y concepto de consumidor*, Revista de Internet, Derecho y Política, 2016.

<http://blog.centrogarrigues.com/informacion-master/impuesto-servicios-digitales/>

<https://blog.cuatrecasas.com/propiedad-intelectual/servicios-digitales-ventas-distancia-iva/>

<http://consultiber.com/blog/25-area-fiscal/iva/139-servicios-electronicos-que-iva-aplicar>

[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/digital-single-market-modernising-vat-cross-border-ecommerce_en)

<https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-148-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>

<http://iniciativafiscal.com/regimen-de-localizacion-del-iva-de-los-servicios-electronicos/>

<https://periscopiofiscalylegal.pwc.es/la-comision-europea-aprueba-medidas-sobre-la-tributacion-de-las-empresas-de-economia-digital>

<http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/>

[http://www.elderecho.com/actualidad/Reforma-normas-IVA-comercio-electronico-e-commerce\\_0\\_1165875102.html](http://www.elderecho.com/actualidad/Reforma-normas-IVA-comercio-electronico-e-commerce_0_1165875102.html)

<http://www.emprendedores.es/gestion/vender-servicios-internet>

<https://www.mylabogados.es/el-iva-en-servicios-electronicos-partir-de-2015/>