

Máster de Contabilidad y Fiscalidad

Título: El IVA en el E-Commerce

Autoría: Patricia Vázquez Calvo

Tutoría: Angel María Ceniceros

Departamento: Economía y Empresa

Curso académico: 2018-2019



Facultat
d'Economia
i Empresa
Universitat de Barcelona



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Facultat d'Economia
i Empresa

RESUMEN

El objetivo de este trabajo es analizar la imposición de los servicios electrónicos, telecomunicación, televisión y radiodifusión, con respecto al IVA. Más en concreto, se estudiarán las reglas de localización y los cambios más cercanos que afectarán a las mismas, así como los cambios que incidirán en el régimen especial de esos servicios (mini-ventanilla única), tanto en el régimen de la Unión para empresarios comunitarios como el régimen exterior para empresarios no comunitarios.

Para realizar este proyecto, se realizará un análisis de la normativa en materia de imposición indirecta, la ley interna española y la directiva europea, que será la que obligue a llevar a cabo las modificaciones nombradas. Además, los puntos más relevantes de esta parte teórica se explicarán también mediante un caso práctico.

PALABRAS CLAVE: servicios ETR, empresarios comunitarios, empresarios no comunitarios, reglas de localización, régimen de la Unión, régimen exterior, mini-ventanilla única.

ABSTRACT

The objective of this MA thesis is to analyze the VAT on telecommunication, broadcast or television, and electronic services. It specifically addresses how future changes will affect localization rules and the special regime, both Union scheme for UE-entrepreneurs and non-Eu scheme for non-EU entrepreneurs, of these services (MOSS).

Both Spanish legislation and EU directives on this matter that will enter into force with these modifications have been analyzed theoretically. A practical case explains the most important points of this relevant issue.

KEYWORDS: ETR services, UE entrepreneurs, non-EU entrepreneurs, localization rules, Union scheme, non-Union scheme, one-stop MOSS.

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN	3
II.	PRESTACIÓN DE SERVICIOS ETR	5
III.	VENTAS A DISTANCIA	7
IV.	LUGAR DE REALIZACIÓN.....	8
4.1.	REGLAS DE LOCALIZACIÓN GENERALES	8
4.2.	REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS ETR PRESTADOS POR EMPRESARIOS COMUNITARIOS	9
4.2.1.	HASTA EL 2015	9
4.2.2.	A PARTIR DEL 1 DE ENERO DEL 2015	10
4.2.3.	A PARTIR DEL 1 DE ENERO DEL 2019	13
4.3.	REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS ETR PRESTADOS POR EMPRESARIOS NO COMUNITARIOS	14
4.4.	UBICACIÓN DEL PARTICULAR.....	15
V.	RÉGIMEN ESPECIAL DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS ETR.....	17
5.1.	RÉGIMEN DE LA UNIÓN.....	18
5.2.	RÉGIMEN EXTERIOR A LA UNIÓN	19
5.3.	ASPECTOS COMUNES	20
5.3.1.	OBLIGACIONES INFORMATIVAS	20
5.3.2.	FACTURACIÓN.....	22
5.3.3.	VENTANILLA ÚNICA (MOSS).....	23
VI.	CASO PRÁCTICO	26
6.1.	CASO: FILM-MAG S.L.	26
6.1.1.	DIFERENCIAS: RÉGIMEN INTERIOR Y EXTERIOR.....	33
VII.	CONCLUSIONES	34
VIII.	BIBLIOGRAFÍA.....	36
IX.	ANEXO 1	38
X.	ANEXO 2.....	39
XI.	ANEXO 3.....	40

I. INTRODUCCIÓN

Uno de los factores que más ha marcado este siglo (y continúa haciéndolo) es el crecimiento de la tecnología. Más en concreto, es muy notorio el avance de las TIC, tecnologías de la información y comunicación. Gracias a este progreso, las empresas han buscado nuevas vías de expansión para innovar y hacer crecer su negocio.

Entre estas vías, nos encontramos con que muchas empresas consideran que es hora de cambiar del comercio *offline* al *online*. El primero es el comercio más habitual en el que el empresario decide tener un punto o varios puntos de venta. Este tipo de comercio tiene ciertas ventajas sobre el otro, la localización de la tienda puede ser clave para obtener más ingresos y, en general, los clientes suelen expresar una mayor satisfacción cuando adquieren los productos de este modo.

El comercio *online* o *e-Commerce* consiste en la venta de productos o servicios a través de Internet. No hay que confundirlo, con tener presencia en Internet, con esto cuentan la mayoría de las empresas, pues solo se trataría de dar más información sobre los productos o servicios mediante una página web, es decir, publicitarse mediante Internet. Normalmente, estas páginas no dan una información extensa, ya que la idea es que el cliente se ponga en contacto con la empresa y así poder vender el producto o el servicio. En el caso del comercio *online*, la idea es cerrar el ciclo de venta y que el cliente acabe adquiriendo el producto desde la propia plataforma.

A partir de esto, ya podemos identificar una ventaja del comercio *online*: los costes estructurales que soporta la empresa son mucho menores. Por otro lado, la tendencia es que las compras *online* aumenten, incluso en superficies donde antes parecía imposible que pasara, como por ejemplo, las superficies de alimentación.

A pesar de ser polos opuestos, los empresarios no tienen porqué decidirse por uno de los extremos, es decir, pueden conjugar los dos modelos de negocios. Por ejemplo, una superficie textil, puede decidir tener varias tiendas en una ciudad y además hacer ventas *online* de la misma ropa.

Como comentaba, la tendencia a realizar

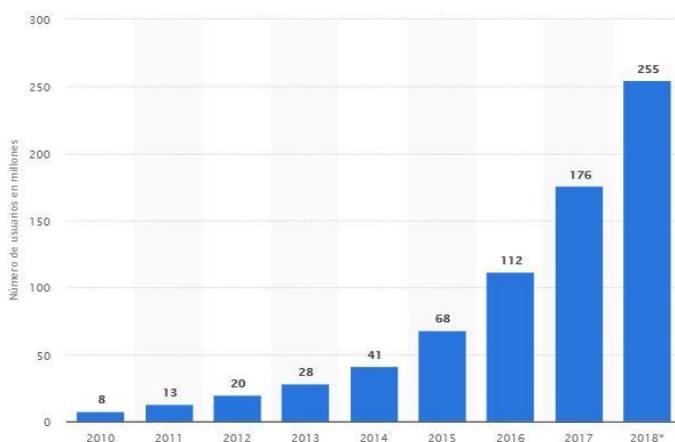


Fuente: INE

compras de productos y servicios online está en auge, por lo que las empresas han aprovechado esta demanda para aumentar sus ingresos. En el gráfico podemos observar el crecimiento del volumen de empresas que han realizado ventas online sobre el total de empresas existentes. Para este estudio, realizado por el INE, se ha cogido una muestra de empresas españolas.

Dentro del comercio *online*, podemos encontrar distintas categorías. Una empresa se puede dedicar a vender sus propios productos mediante una página web y encargarse de todo el ciclo de venta, incluida la distribución del producto. Por otro lado, si la empresa decide hacer lo mismo sin encargarse de distribuir el producto, se llamaría *dropshipping*. Otras optan por la membresía. Son empresas que buscan tener unas ventas recurrentes y, por lo tanto, los clientes pagan una cuota periódica y reciben productos. Un tipo de negocio *online* muy recurrente en los últimos años es el *Marketplace*, se trata de una empresa que se dedica a vender en su plataforma productos de otras empresas.

En los casos descritos anteriormente, se trataría de venta de productos, pero no solo existen comercios *online* de bienes, sino que también usan este tipo de comercio muchos empresarios que se dedican a prestar servicios. Por ejemplo, alguien que constituya una empresa para impartir clases o cursos a distancia, tendrá una página web en la que los interesados rellenen un formulario y soliciten estos servicios para posteriormente recibirlos desde la propia plataforma.



Fuente: Statistics

A día de hoy, este tipo de páginas ofreciendo servicios son muy habituales (asesorías, consultorías, formación, etc.) y, debido a la globalización, los clientes adquiriendo estos servicios pueden estar a miles de km de distancia. Un ejemplo muy ilustrativo serían las suscripciones a un catálogo de música, pagando una cuota mensual o anual. La gráfica muestra el número de usuarios de pago, a nivel mundial, de música en *streaming*. Podemos ver que el *e-*

Commerce es un modelo de negocio en constante crecimiento, el plan BEPS da una gran importancia a las empresas digitalizadas definiendo 3 características claves de las mismas: “magnitud sin multitud”, la fuerte dependencia de los activos intangibles y el papel de los datos y de la participación de los usuarios. La primera, es la localización de distintos puntos de la cadena de venta en numerosos países, sin apenas presencia física. La segunda, se trata de la fuerte inversión en activos intangibles, especialmente informáticos. Por último, la participación de los usuarios es un factor primordial para este negocio, el ejemplo más ilustrativo serían las redes sociales (donde, sin la información que genera el usuario, no

existiría valor de negocio). Este tipo de negocio será cada vez más potente, por lo que es necesario un estudio minucioso del valor que se genera y de cómo se gravará el mismo.

En cuanto a la imposición indirecta, especialmente en el IVA, localizar este tipo de operaciones, teniendo en cuenta que no son bienes tangibles ni se adquieren en un establecimiento, no es sencillo y de ello dependerá el tipo que se aplique. Durante este trabajo explicaré las reglas de localización, el régimen especial que se aplica a este tipo de servicios (electrónicos, telecomunicaciones, radiodifusión y televisión) y los cambios que se originarán en el futuro más próximo, utilizando, para ello, tanto la normativa interna como la europea.

II. PRESTACIÓN DE SERVICIOS ETR

Para entender este régimen especial, es necesario conocer a qué hecho imponible nos estamos refiriendo cuando hablamos de una prestación de servicios ETR¹. En primer lugar, se trata de una prestación de servicios y, por lo tanto, para que esté sujeta al IVA español, el servicio debe ser prestado por un empresario o profesional que reciba una contraprestación por el mismo y lo realice en el territorio de aplicación del impuesto (TAI)².

Los servicios ETR se trata de una clasificación dentro del hecho imponible que conocemos como prestaciones de servicios. Aunque los dos conceptos comparten las características mencionadas anteriormente, las prestaciones de servicios, en su definición más general, son un hecho imponible que no podemos clasificar como una entrega de bienes, esto es, que no se transmita el poder de disposición de ningún bien.

El concepto “ETR”³ hace referencia a una serie de servicios que comparten una característica en común y que dificulta su definición, la intangibilidad. La normativa interna define vagamente cada servicio. En líneas generales los define como sigue⁴: los servicios de telecomunicación, transmisión de cualquier tipo de información por vía electromagnética; servicios prestados por vía electrónica, cualquier servicio que se envíe y reciba por un medio electrónico; servicios de radiodifusión y televisión, servicios de audio o audiovisuales.

Atendiendo a estas definiciones, podemos incluir multitud de servicios; por ejemplo, servicios tan frecuentes como la cesión de licencias para usar programas informáticos, la emisión de programas de radio o televisión o el suministro de una aplicación (juegos, música, películas...) para el móvil. La normativa señala que no se considerará la mera comunicación por correo electrónico como una prestación de servicios.

La normativa europea, en concreto el artículo 7 del reglamento de la UE nº 282/2011, define más detalladamente el concepto de servicios prestados por vía electrónica. Tendrán que ser servicios que compartan dos características: que no se puedan prestar al margen de una red

¹ Utilizaré estas siglas para referirme a “electrónicos, telecomunicación, radiodifusión y televisión”.

² En el caso de las prestaciones de servicios intracomunitarias, seguirán unas normas de localización que explicaré posteriormente (en ocasiones se entenderá localizada en el TAI aunque la realización/prestación efectiva no se produzca en el mismo).

³ Véase: figura nº1 del anexo (contiene ejemplos de servicios ETR).

⁴ Véase: artículo 69 Tres de la Ley 47/1992 (definición completa de servicios ETR por la normativa interna).

electrónica o Internet y que requieran un capital humano mínimo. Un ejemplo para ilustrar estas características son las prestaciones de servicios de enseñanza. Podrían clasificarse (según el caso) como servicios ETR o no; si las clases se imparten de forma online sin necesidad de un profesorado será una prestación de servicios por vía electrónica (no se necesita apenas capital humano y la operación no se podría realizar sin Internet). Sin embargo, si para la docencia se necesita un profesional no se entiende prestado por vía electrónica. Son dos clasificaciones distintas que afectarían mucho a la tributación del sujeto pasivo, si se clasifica como servicio educativo sería una operación exenta mientras que, si se considera un servicio prestado por vía electrónica, no estaría exenta de IVA.

También es importante diferenciar entre los servicios prestados por vía electrónica y los servicios contratados por vía electrónica, estos últimos no se consideran servicios ETR. Por ejemplo, contratar los servicios de un abogado vía correo electrónico (incluso el asesoramiento vía correo electrónico) no entrarían dentro de este régimen, la contratación se excluye ya que no se presta el servicio electrónicamente, solo se contrata, y el asesoramiento también se excluye porque el capital humano es una parte esencial de esta prestación.

En cuanto a los servicios de telecomunicación y los servicios de radiodifusión y televisión, se definen en el artículo 1 del reglamento de la UE nº 1042/2013. Los servicios de telecomunicación son la transmisión, recepción y emisión de información de cualquier naturaleza (imágenes, sonido...) por cualquier vía electromagnética. Abarcan, entre otros, todos los servicios relacionados con telefonía móvil o fija, servicios de fax, servicios de autotexto o el acceso a internet. En definitiva, todos los servicios que podamos relacionar con un dispositivo de comunicación y no estén bajo las otras dos definiciones.

Los servicios de radiodifusión y televisión, según el reglamento anterior, comprenderán los servicios de radio y televisión transmitidos por cualquiera de los dos medios, así como los retransmitidos por internet siempre que, simultáneamente, se emitan en una radio o televisión. Dentro de este concepto no se incluye el suministro de información de programas, el arrendamiento de equipos o la cesión de derechos de emisión de programas de radio o televisivos.

Un caso que puede plantearnos dudas son las operaciones en las que no solo hay una operación, si no que podemos distinguir entre una operación principal y una o varias secundarias o accesorias. La consulta 0730-99 sirve como ejemplo para distinguir las. La operación que se analiza es la siguiente: "...realiza a través de Internet diversas operaciones: servicios de publicidad, servicios de entretenimiento y ventas de productos". En el caso de los servicios, las operaciones que prevalecen son las de publicidad y entretenimiento, respectivamente, frente a las de telecomunicación. En este caso, se considera que la telecomunicación (que efectivamente se produce ya que en las actividades de entretenimiento y publicidad se transmitirán imágenes y otra información), es una actividad secundaria. Estaríamos ante una actividad no clasificada como servicio ETR y, por lo tanto, no aplicarían las normas y modificaciones normativas detalladas posteriormente.

III. VENTAS A DISTANCIA

Por regla general, cuando se produce una entrega de bienes con transporte intracomunitario (entre dos Estados miembros), la entrega se localiza en el punto de origen y la adquisición en el punto de llegada, es decir, hay dos sujetos pasivos, el empresario vendedor y empresario comprador. Así, tendríamos una operación exenta que sería la entrega y una no exenta que sería la adquisición; el sujeto pasivo de la adquisición utiliza el mecanismo de la autorepercusión para ingresar el impuesto.

Las ventas a distancia son entregas de bienes. Para que cualquier entrega de bienes esté sujeta a IVA, tiene que ser efectuada en el TAI por un empresario o profesional y a título oneroso. En el caso de las ventas a distancia, como su propio nombre indica, se trata de ventas en las que el comprador puede adquirir el bien por diferentes medios (sin necesidad de realizar un desplazamiento físico), el más común, a día de hoy, es Internet.

El concepto de “ventas a distancia”, en el régimen especial del IVA, engloba las ventas intracomunitarias a particulares; siempre y cuando el transporte sea responsabilidad de la empresa vendedora y el comprador adquiera el producto por un medio a distancia, como el anteriormente mencionado.

En las ventas a distancia a particulares, a diferencia de las entregas intracomunitarias, la condición de que los destinatarios de estos bienes sean consumidores finales (empresarios que no actúen como tal o particulares) hace imposible que existan dos sujetos pasivos, pues los particulares no son sujetos pasivos de este impuesto y, por lo tanto, tampoco podrán utilizar el mecanismo de la autorepercusión para así ingresar el IVA.

Debido a estas dificultades, se crea un régimen especial para este tipo de ventas a distancia. Es relativamente fácil confundir el concepto de “ventas a distancia” con el hecho imponible anteriormente descrito, las prestaciones de servicios ETR. Aunque una empresa se dedique a vender bienes por Internet (por ejemplo, Amazon), no se trata de un servicio electrónico por el mero hecho de utilizar un medio electrónico, se trataría de una venta a distancia. La tangibilidad es la característica que nos permite clasificar estas operaciones. Cuando estamos ante una venta a distancia, siempre habrá un bien tangible que el cliente recibirá en algún momento.

En el caso de las ventas a distancia, la lista de ejemplos es ilimitada, pues cualquier bien tangible adquirido bajo las condiciones citadas, será una venta a distancia incluida en el régimen. Las únicas excepciones que no se engloban en este concepto son: los medios de transporte nuevos, los bienes de montaje y los bienes usados (los 3 siguen normas especiales a efectos del IVA).

El hecho de que el particular no pueda utilizar el mecanismo de la autorepercusión, obliga al empresario a identificarse en cada país de la UE en el que vende para poder repercutir el IVA de destino. Para reducir la carga que esto supone, principalmente económica, en el artículo

68.3 la LIVA (y, a nivel europeo, la directiva 2006/112/CE) se establecen unos requisitos para que estas ventas se puedan localizar en origen, son los siguientes:

- El empresario vendedor debe encargarse del transporte o debe ser por su cuenta.
- El destinatario de los bienes tiene que ser una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.
- El importe total (excluido el IVA) de las ventas a distancia desde otro Estado miembro del año precedente no debe superar un umbral, en el caso de España, 35.000 euros. Si no lo ha superado en el año anterior, pero lo supera durante el año, todas las ventas posteriores se localizarán en destino.

Por ejemplo, un empresario francés que vende ropa por una página web durante el ejercicio 2018. Si estamos ante la situación de que vende a particulares españoles, podrá localizar las ventas en origen (Francia) si, durante el 2017, el importe de las ventas a distancia efectuadas con destino a España no superó los 35.000 euros. En caso contrario, tendrá que localizarlas en destino (España). Además, aunque en 2017 no superase el umbral, si en el 2018 llega al umbral, todas las ventas que realice por encima del mismo se localizarán en destino (España). A pesar de que no supere el límite, el empresario puede optar por localizar todas las ventas a distancia que realice en destino.

IV. LUGAR DE REALIZACIÓN

4.1. REGLAS DE LOCALIZACIÓN GENERALES

Atendiendo al artículo 69.1 de la LIVA y a los artículos 44 y 45 de la directiva 2006/112/CE, para localizar las prestaciones de servicios, en general, debemos distinguir quien es el destinatario de los mismos:

- **B2B (*Business to business*):** cuando el destinatario final se trate de otro empresario o profesional, localizaremos la prestación en sede del destinatario, independientemente del lugar de realización efectiva del servicio y del lugar de la sede del prestador. Se produce la inversión del sujeto pasivo y el destinatario del servicio será el que se autorepercute el IVA de su estado.
- **B2C (*Business to consumer*):** cuando el destinatario final se trate de un particular residente de la UE, localizaremos el servicio en sede del prestador. Por lo tanto, el empresario o profesional emitirá una factura con el IVA de su estado.

Sin embargo, si el destinatario final es un particular residente en un estado de fuera de la UE, según el artículo 69.2 de la LIVA, se localizará en sede del destinatario para una serie de servicios específicos (entre los cuales no se encuentran los servicios ETR). En lugar de emitir una factura con IVA al tipo vigente en España (si hablásemos de un empresario situado en el TAI), tendría que atender a las normas de tributación indirecta del país en cuestión.

4.2. REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS ETR PRESTADOS POR EMPRESARIOS COMUNITARIOS

Respecto a estos servicios, en ciertos casos seguirán una regla de localización especial que está regulada en el artículo 70. Uno de la LIVA. Sin embargo, esta regla no siempre ha sido la misma, se ha ido adaptando con las modificaciones introducidas por las directivas, que tienden a regular la tributación según contexto económico y social.

4.2.1. HASTA EL 2015

Con anterioridad al 2015, los servicios ETR seguían la norma general anteriormente explicada, con lo cual, hasta el 31 de diciembre del 2014 la prestación de estos servicios por un empresario comunitario se localiza del siguiente modo:

PRESTADOR DEL SERVICIO	DESTINATARIO DEL SERVICIO	LUGAR DE LOCALIZACIÓN
Empresario/Profesional comunitario	Empresario/Profesional comunitario	Estado del destinatario (B2B)
	Particular comunitario	Estado del prestador (B2C)
	Particular/Empresario no comunitario	Estado del destinatario (excepto si se aplica la cláusula de cierre; si es así, será sede prestador)

Tabla resumen: Lugar de localización de servicios ETR prestados por empresarios comunitarios hasta 31/12/2014

Fuente: Elaboración propia mediante normativa interna y europea

Así pues, hasta 2015, si un empresario español realiza una prestación de servicios ETR estará sujeta a IVA español cuando el destinatario es un particular de la UE o una empresa española o cuando se aplica la cláusula de cierre o de utilización efectiva. Esta cláusula, la cual sigue vigente, se aplica cuando se dan los siguientes requisitos recogidos por el artículo 70. Dos de la LIVA:

- El servicio prestado debe ser uno de los siguientes: servicios recogidos en el artículo 69. Dos de la LIVA si el destinatario es un empresario o profesional, servicios de mediación, arrendamiento de medios de transporte o servicios ETR.
- La utilización efectiva se produce dentro de la UE.
- El servicio se localiza fuera de la UE, Canarias, Ceuta y Melilla como consecuencia de las reglas de localización.

Estos requerimientos también han sido aclarados en múltiples consultas de la DGT. Por ejemplo, quedan recogidos en la consulta V0911-06 del 10 de mayo del 2006, la cual tiene como descripción: “La entidad consultante va a proceder a la venta de minutos de telefonía móvil a una entidad estadounidense a través de Internet. Dicho tráfico telefónico será utilizado por la prestataria para su venta posterior en España.”

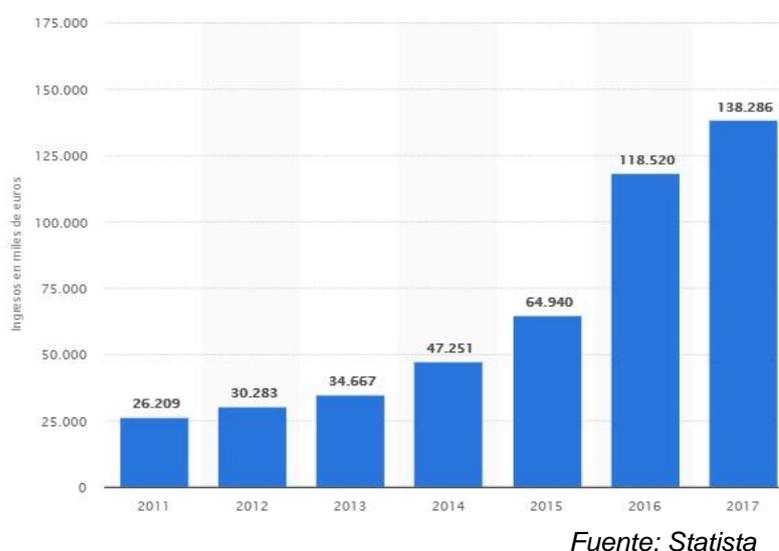
En este caso, se trata de una operación B2B, la cual, según las reglas de localización debería tributar en sede del destinatario, es decir, en EEUU. Sin embargo, se dan todos los condicionantes para aplicar la cláusula de cierre (por lo que tributará en sede del prestador):

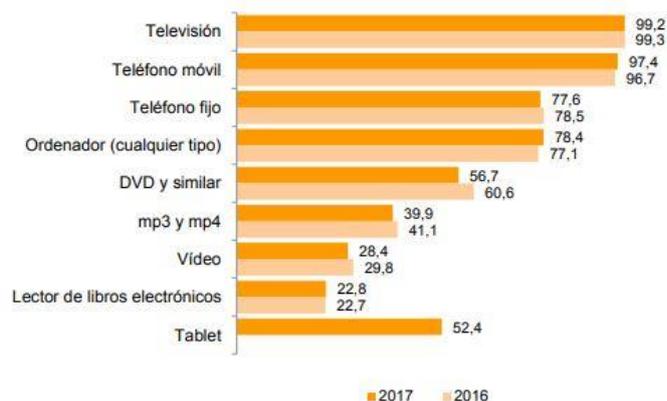
- Servicio de telecomunicaciones
- Localizado fuera de la UE debido a las reglas de localización
- Utilización efectiva dentro de la UE, ya que la intención es vender el tráfico en España.

Aplicando la cláusula de utilización efectiva, la operación pasará a estar sujeta en el TAI (sede del prestador) y el empresario español tendrá que emitir una factura al empresario estadounidense en la que incluya el IVA.

4.2.2. A PARTIR DEL 1 DE ENERO DEL 2015

Esta gráfica muestra la evolución de los ingresos procedentes de la música española en *streaming*. En el 2017, el 50% de los ingresos provienen de suscripciones de clientes. Estos datos muestran la tendencia al alza de la utilización de los servicios ETR. La utilización de estos servicios está muy ligada con la creciente innovación en tecnología y el consumo de los hogares en productos que permiten utilizar las TIC e Internet (el gráfico del INE adjunto muestra este consumo).





Fuente: INE

Las reglas de localización vigentes hasta 2015 permitían que existieran desventajas competitivas entre empresas situadas dentro de la UE y empresas situadas fuera y dentro de la UE. Para solventar estos problemas, en la directiva 2008/8/CE (la cual modifica la directiva 2006/112/CE), se establecen nuevas reglas de localización para los siguientes casos:

- Cuando un empresario no establecido en la UE presta servicios ETR a un particular establecido en la UE: se localiza en sede del destinatario, es decir, en el Estado en el que se encuentre establecido el particular.
- Cuando un empresario establecido en la UE presta servicios ETR a un particular no establecido en la UE: se localiza en sede del destinatario, es decir, en el Estado en el que se encuentre establecido el particular.

Para ver más clara la desventaja competitiva que fomentaban estas reglas de localización utilizaré un ejemplo:

HECHO IMPONIBLE	PRESTADOR DEL SERVICIO	DESTINATARIO	LUGAR DE REALIZACIÓN	TIPO IMPOSITIVO
Suministro de programas	Empresario/Profesional residente en España	Particular residente en Alemania	Sede prestador	21% (España)
Suministro de programas	Empresario/Profesional residente en Chipre	Particular residente en Alemania	Sede prestador	19% (Chipre)
Suministro de programas	Empresario/Profesional residente en EEUU	Particular residente en Alemania	Sede destinatario	19% (Alemania)

Fuente: Elaboración propia

Como podemos observar, para un mismo hecho imponible realizado por empresarios establecidos en distintos lugares, el tipo impositivo que lo grava es distinto en cada situación haciendo que la neutralidad y justicia del IVA se rompa.

Existía una desventaja competitiva entre empresarios establecidos en la UE, ya que tenían que aplicar el IVA de su propio estado y los tipos no están armonizados, son similares, pero cada estado tiene potestad para aplicar tipos distintos y tipos superreducidos (por ejemplo, Francia utiliza un tipo superreducido del 5,5% para los *e-books*). Por otro lado, también existía una desventaja competitiva entre empresarios establecidos y no establecidos en la UE, el de fuera aplicaba el tipo del estado del particular y el de dentro de la UE el tipo del estado del empresario prestador del servicio; se repite la situación anterior.

Esta situación de ventaja de unos estados sobre otros y el aumento del consumo de este tipo de servicios y, por lo tanto, de la relevancia de los mismos para un impuesto que grava el consumo, hace que la normativa europea se modifique para adaptarse a las nuevas circunstancias, naciendo así un régimen especial para los servicios ETR. La modificación - introducida por la Directiva 2008/8/CE (explicada anteriormente)- consiste en que, a partir del 1 de enero del 2015, todos los servicios ETR prestados a un particular (solo afecta a servicios ETR) se localizan en destino, es decir, en el estado en el que esté establecido el particular. En concreto, este cambio afecta los empresarios de la UE que prestan servicios ETR a particulares de la UE, ya que son los únicos que verán modificado el lugar de realización del servicio.

Por lo tanto, a partir del 2015, la tabla resumen creada anteriormente para los empresarios comunitarios queda modificada como sigue:

PRESTADOR DEL SERVICIO	DESTINATARIO DEL SERVICIO	LUGAR DE LOCALIZACIÓN
Empresario/Profesional comunitario	Empresario/Profesional comunitario	Estado del destinatario (B2B)
	Particular comunitario	Estado del destinatario (no sujeto en el TAI, ya no se sigue la regla B2C)
	Particular/Empresario no comunitario	Estado del destinatario (excepto cuando se aplique la cláusula de cierre; sujeto en el TAI sólo si se aplica)

*Tabla resumen: Lugar de localización de servicios ETR prestados por empresarios comunitarios a partir del 01/01/2015
Fuente: Elaboración propia mediante normativa interna y europea*

4.2.3. A PARTIR DEL 1 DE ENERO DEL 2019

Si bien estos cambios solucionaron el problema de la desigualdad tributaria con respecto a los tipos, fomentaron la aparición de otro. Las empresas pequeñas y medianas comenzaron a soportar costes de gestión y cumplimiento de obligaciones elevados al tener que localizar sus prestaciones de servicios a particulares en destino.

La intención de esta normativa no es perjudicar a ningún tipo de empresa si no conseguir una imposición neutra y justa. Para solucionar esto, la Unión Europea decide modificar las reglas de localización en la directiva 2017/2455. Mediante este cambio se introduce la opción de repercutir IVA del Estado del prestador del servicio, siempre y cuando se cumplan unos requisitos:

- El importe de servicios ETR prestados a particulares de otros Estados miembros no excede de 10.000 euros (IVA excluido) durante el año en cuestión ni el año precedente. En este límite entran todas las prestaciones de servicios ETR a cualquier país, es decir, si en 2019 un empresario portugués presta servicios por valor de 3.000 euros a particulares franceses y servicios por valor de 8.000 a particulares españoles, ya habría superado el límite. Los 1.000 euros que exceden y, todos los servicios ETR a partir de ese momento (incluido el año actual y el siguiente), se localizarán en destino.
- El prestador de los servicios, es decir, la empresa o el profesional está establecido en un único Estado miembro.
- El particular reside en un Estado miembro distinto del Estado del prestador.

Si se cumplen estos requisitos el empresario o profesional puede repercutir IVA de su propio Estado y ahorrarse los costes de registrarse y presentar declaraciones en el otro Estado, pero no es algo obligatorio, puede seguir localizando la operación como hacía hasta el 2019, en el Estado del particular.

Dada esta modificación, la tabla de localización para los empresarios se actualiza como sigue:

PRESTADOR DEL SERVICIO	DESTINATARIO DEL SERVICIO	LUGAR DE LOCALIZACIÓN
Empresario/Profesional comunitario	Empresario/Profesional comunitario	Estado del destinatario (B2B)
	Particular comunitario ¹	Estado del destinatario (no sujeto en el TAI)
	Particular/Empresario no comunitario	Estado del destinatario (excepto cuando se aplique la cláusula de cierre; sujeto en el TAI sólo si se aplica)
	¹ Si se cumple: <ul style="list-style-type: none"> • Empresario establecido en un único EM • Límite 10.000 	Estado del prestador (puede optar por seguir tributando en el Estado del destinatario): con esta opción puede ser más competitivo, ya que puede escoger el Estado con un tipo más reducido.

Tabla resumen: Lugar de localización de servicios ETR prestados por empresarios comunitarios a partir del 01/01/2019
Fuente: Elaboración propia mediante normativa interna y europea

4.3. REGLAS DE LOCALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS ETR PRESTADOS POR EMPRESARIOS NO COMUNITARIOS

Las reglas de localización para los servicios ETR prestados por empresarios o profesionales no comunitarios casi no han sufrido modificaciones durante los últimos años, se ha matizado algún aspecto. Esto no conlleva cambios en las reglas de localización dentro de la Unión Europea y, por lo tanto, no haré un análisis tan exhaustivo.

Hasta 2015 los servicios prestados por vía electrónica se diferenciaban del resto ya que, los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión se localizaban donde se realizaba la utilización efectiva de los mismos. Sin embargo, al ser un particular el que recibe el servicio se presupone que, generalmente, lo utilizará en el lugar donde reside habitualmente o donde esté establecido.

Estos servicios tienen en común la intangibilidad, por lo que cambiar esta regla de localización y que pase a tributar “donde esté establecido o resida habitualmente” el particular, hace que se simplifique mucho determinar el lugar de localización.

PRESTADOR DEL SERVICIO	DESTINATARIO DEL SERVICIO	LUGAR DE LOCALIZACIÓN A PARTIR DEL 2015 (VIGENTE)	LUGAR DE LOCALIZACIÓN ANTES DEL 2015
Empresario/Profesional no comunitario	Empresario/Profesional comunitario	Estado del destinatario (B2B)	Estado del destinatario (B2B)
	Particular comunitario	Estado del destinatario	Servicios prestados por vía electrónica: Estado del destinatario Otros servicios ETR: Donde se utilicen efectivamente
	Particular/Empresario no comunitario	No sujeto en la Unión Europea	No sujeto en la Unión Europea

*Tabla resumen: Lugar de localización de servicios ETR prestados por empresarios no comunitarios
Fuente: Elaboración propia mediante normativa interna y europea*

4.4. UBICACIÓN DEL PARTICULAR

Cuando la prestación de servicios ETR se localice en destino, es primordial conocer la ubicación del particular, pues será este el Estado en el que se localice el IVA. En general, la ubicación del cliente será su domicilio o residencia habitual. El domicilio es el lugar donde está inscrito en el censo, a menos que existan pruebas de que esta dirección no se ajusta a su ubicación real. La vivienda habitual es el lugar donde vive habitualmente, es decir, donde tenga lazos económicos y personales. Si la vivienda habitual y el domicilio no coinciden, se dará prioridad a la vivienda habitual, a menos que se demuestre que la utilización efectiva del servicio se produce en el domicilio.

Hay que tener en cuenta que se trata de servicios ETR y, como todos los servicios, son intangibles. Además, es un servicio prestado a un particular, el cual puede estar solicitando el servicio desde cualquier país que no sea el de su vivienda habitual. Por ejemplo, un particular con domicilio en Alemania que viene a España y se conecta a una red *Wi-Fi* en un restaurante. En esta situación, es imposible para el empresario conocer cuál es la vivienda o domicilio del particular. Para estos supuestos especiales, el Reglamento de Ejecución 282/2011, establece una serie de presunciones sobre la vivienda habitual o domicilio del particular:

- Cuando los servicios sean prestados en un establecimiento físico (como una cabina telefónica, un establecimiento con zona Wi-Fi, restaurante, bar, cibercafé) y que, por lo tanto, sea necesario el desplazamiento del cliente para que perciba el servicio se presumirá que ese lugar al que se desplaza es su domicilio o residencia habitual.
- Si este establecimiento al que se tiene que desplazar se encuentra a bordo de un avión, tren o barco que se desplaza dentro de la UE, se presumirá que el domicilio o vivienda habitual es el lugar de partida del viaje.
- Cuando se trate de una línea telefónica o una red móvil, se presume que el consumidor está ubicado en el lugar de instalación de la línea fija o bien, si se trata de una línea móvil, se atenderá al código de teléfono móvil de la tarjeta SIM utilizada para recibir el servicio.
- Si para prestar el servicio se necesita una tarjeta de televisión o un descodificador, se entenderá que el domicilio del cliente se encuentra donde esté situado el dispositivo; si no se conoce esta ubicación, se presumirá que el domicilio está en el Estado a donde se haya enviado el dispositivo.

Si no estamos ante ninguno de estos supuestos, se presumirá que el domicilio del particular es el que informe el prestador del servicio mediante dos elementos de prueba no contradictorios. Entre estos elementos, se encuentran:

- La dirección de facturación.
- Los datos bancarios.
- La dirección del protocolo de internet o cualquier sistema de geolocalización.
- La ubicación de la línea fija terrestre.
- El código móvil del país.
- Cualquier información relevante desde el enfoque comercial.

Para las empresas, especialmente para las pequeñas y medianas, es bastante complicado conseguir dos elementos no contradictorios. En muchas ocasiones, no es necesario que el particular dé muchos datos a la empresa para contratar los servicios (por ejemplo, en descargas de programas, música, etc.), por lo que la empresa no dispone de la información solicitada. Por esta razón, se introduce una modificación gracias al Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459 que está en vigor desde el 1 de enero del 2019.

Este cambio pretende facilitar las obligaciones de la empresa a la hora de probar la ubicación del particular y ya no serán necesarios dos elementos de prueba no contradictorios, si no uno, que será facilitado por una persona que intervenga en la operación y que no sea el vendedor ni el cliente. Para poder utilizar solo un elemento, será necesario que el empresario sea comunitario y que el importe total de los servicios ETR prestados no exceda de 100.000 euros (excluido el IVA), durante el año en cuestión ni en el anterior.

En el momento en el que no se cumplen estos requisitos, el sujeto pasivo tendrá que utilizar dos elementos para probar la ubicación del particular, durante el año en el que se exceda el límite (por el exceso) y el siguiente (durante todo el año ya que en el año precedente se habría superado el umbral).

V. RÉGIMEN ESPECIAL DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS ETR

Hasta 2015, existía el “régimen especial aplicable a servicios prestados por vía electrónica”, estaba regulado en el capítulo VIII de la LIVA. Éste, solo era de aplicación para los empresarios no comunitarios⁵ cuando realizaban prestaciones de servicios por vía electrónica. En el 2015, cuando se introducen las modificaciones de localización en la Unión Europea, nace el régimen especial de prestación de servicios ETR. Este nuevo régimen, como novedad incluye los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y amplía su ámbito de aplicación a los empresarios comunitarios.

Actualmente, este régimen está regulado en el capítulo XI de la LIVA. Se distingue entre régimen de la Unión y régimen exterior (ya que uno aplicará a empresarios comunitarios y el otro, a no comunitarios). Acogerse a cualquiera de estos regímenes es optativo, pero si se incumplen algunos requisitos el estado miembro de identificación⁶ tiene potestad para excluir a un sujeto pasivo. Las situaciones en las que se produciría esta exclusión, son las siguientes:

- Cuando el empresario presente una declaración de cese de las operaciones del régimen.
- Cuando existan indicios que presuman que el sujeto pasivo ya no presta servicios electrónicos como, por ejemplo, cuando no preste los servicios concernientes al régimen en ninguno de los Estados miembros de consumo durante ocho trimestres seguidos.
- Cuando se incumplan regularmente las obligaciones del régimen.
- Cuando se incumplan los requisitos exigidos para acogerse al régimen.

En definitiva, si el sujeto pasivo sigue prestando servicios ETR y cumple con los requisitos y obligaciones formales del régimen, puede acogerse al mismo. A pesar de que se cumplan todos los requerimientos, al ser un régimen optativo, el sujeto pasivo puede decidir no entrar o darse de baja voluntariamente. En caso de que el contribuyente quiera abandonar el régimen, ha de comunicarlo al Estado miembro de identificación, como mínimo, 15 días antes del trimestre en el que quiera que la renuncia surta efecto. No podrá volver acogerse al régimen en un período de 2 meses.

⁵ Eran los únicos que, hasta 2015, seguían normas de localización especiales para las prestaciones de servicios por vía electrónica.

⁶ Estado miembro de identificación: en definitiva, es el Estado en el que está identificado o tiene la sede de su actividad el sujeto pasivo. La definición difiere si hablamos de empresarios comunitarios o no comunitarios, se detallará en los apartados “Régimen interior” y “Régimen exterior”.

La exclusión produce efectos desde el día uno del trimestre siguiente a aquel en que se comunica la misma al sujeto pasivo. Cuando ésta haya sido causa de un incumplimiento de las obligaciones, excluye al sujeto pasivo de ambos regímenes durante 8 trimestres. Cuando se trata de un traslado del EP o de la sede económica, la exclusión es inmediata y el sujeto pasivo debe ingresar el impuesto devengado en cada administración tributaria de cada Estado en el que preste servicios ETR.

5.1. RÉGIMEN DE LA UNIÓN

Este régimen, dentro de la normativa interna, está regulado en los artículos comprendidos entre el 163 univicies al 163 quaterivicies. Se aplica a los empresarios o profesionales que presten servicios ETR a particulares establecidos en un Estado de la UE, en el cual el sujeto pasivo no esté establecido. Como ya sabemos, la potestad para excluir a sujetos pasivos del mismo la tiene el Estado miembro de identificación.

En este caso, ya que se trata de sujetos pasivos establecidos en algún Estado de la UE, el Estado miembro de identificación será en el que tenga la sede de su actividad económica. Si ésta no se encuentra dentro de la UE, se atenderá al lugar donde se encuentre su establecimiento permanente⁷ (EP). Si dispone de distintos EP en diferentes Estados de la UE, elegirá cual quiere que sea su Estado miembro de identificación (esta decisión tendrá una validez de 3 años, incluido el año en que realiza la elección). Para pedir la exclusión de este régimen, se ha de solicitar al menos 15 días antes de la finalización del trimestre.

Bajo este régimen, el Estado de identificación y el Estado de consumo⁸ no pueden ser el mismo, esto es, el empresario comunitario no debe tener la sede ni un EP en el lugar donde esté establecido el cliente. Si se diera esta situación, la operación seguiría la normativa y las reglas de localización del régimen general de las prestaciones de servicios.

Las obligaciones formales para los sujetos pasivos acogidos a este régimen se regulan en el artículo 163 duovicies de la LIVA. Esta normativa enumera una serie de requerimientos en caso de que España sea el estado miembro de identificación: declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial (con un plazo máximo hasta el día 10 del mes siguiente al que se produzcan estos cambios); presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural; ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde, mantener un registro a disposición de todas las administraciones tributarias con las que se produzcan las operaciones (durante 10 años desde el final del año en el que se produzca la transacción) de las operaciones incluidas en este régimen especial con independencia de que se haya abandonado el régimen o no y, por último, emitir y entregar facturas por los servicios ETR prestados.

⁷ La normativa interna, lo define como "cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas".

⁸ Estado de consumo: será el Estado miembro en el que se localice la operación, en general, coincidirá con la ubicación del particular.

En cuanto a la deducibilidad del IVA bajo este régimen, el empresario solo podrá deducir las cuotas de IVA soportadas cuando tenga la obligación de presentar una declaración-liquidación en el Estado miembro de consumo por otra actividad que realice allí (distinta de las prestaciones de servicios ETR); esto es, que esté registrado, pero no establecido en el Estado miembro de consumo. Se las deducirá en esa declaración nacional que realiza en el Estado de consumo y para ello, existen dos requisitos: el IVA soportado debe localizarse en el Estado miembro de consumo y, además, deben estar relacionadas con los servicios ETR prestados.

En caso de que las cuotas de IVA soportadas cumplan los dos requisitos antes mencionados pero el empresario no tenga la obligación de presentar una declaración-liquidación en el Estado miembro de consumo, podrá pedir la devolución de esas cuotas soportadas en adquisiciones o importaciones de bienes y servicios al mencionado Estado.

Si las cuotas de IVA soportadas se localizan en el Estado miembro de identificación y se destinan a la prestación de servicios ETR, se podrá deducir en la declaración del IVA del régimen general (con independencia de que el sujeto pasivo opte por este régimen especial o no).

5.2. RÉGIMEN EXTERIOR A LA UNIÓN

Este régimen se regula en la LIVA en los artículos comprendidos entre el 163 octiesdecies al 163 vicies. Se aplica a los empresarios o profesionales no comunitarios que presten servicios ETR a particulares establecidos en algún Estado de la UE. Como ya sabemos, en este régimen también recae en manos del Estado miembro de identificación la potestad para excluir a sujetos pasivos del mismo.

En este caso, hablamos de sujetos pasivos no establecidos dentro de la Unión Europea. Por esta razón, será el propio empresario el que decida cuál será su Estado de identificación, declarando allí su inicio de la actividad. Para darse de baja del mismo, ha de notificar al Estado 15 días antes de la finalización del trimestre. Si realiza una operación en la que el Estado de identificación y el Estado miembro de consumo son el mismo, seguiría la normativa de este régimen especial.

Las obligaciones formales de este régimen difieren en poco con las del anterior. En caso de que el Estado escogido sea España, los requerimientos son: declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial (para este régimen se exigirá un volumen mayor de información cuando inicie la actividad, mientras que el plazo mencionado anteriormente se mantiene); presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural; ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde; , mantener un registro (durante 10 años desde el final del año en el que se produzca la transacción) de las operaciones incluidas en este régimen especial con independencia de que se haya abandonado el régimen o no y, por último, facturar por las operaciones.

En este régimen, no se contempla ninguna situación en la que las cuotas de IVA soportadas puedan ser deducibles. Sin embargo, tienen en común con el régimen de la Unión, la opción de solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportadas en el Estado miembro de consumo, siempre y cuando estén relacionadas con los servicios ETR prestados. Es importante mencionar que, para la devolución de este IVA, no se exige que exista reciprocidad con el país de procedencia de los empresarios, ni están obligados a nombrar un representante ante la Administración del Estado de identificación.

5.3. ASPECTOS COMUNES

A parte de las causas de exclusión comentadas en la introducción de este apartado, vemos que estos dos regímenes comparten muchos puntos, ya que ambos tienen objetivos en común; entre ellos, no generar desventajas tributarias entre diferentes sujetos pasivos y facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales a los mismos.

5.3.1. OBLIGACIONES INFORMATIVAS

Una de las obligaciones, mencionada anteriormente, es la notificación a la correspondiente administración del inicio, modificación o cese de la actividad relacionada con la prestación de servicios ETR. En caso de que el Estado miembro de identificación sea España, encontramos en la Orden HAP/1751/2014 el modelo 034, que es la herramienta usada para notificar estos acontecimientos. Este modelo lo ha de presentar cualquier sujeto pasivo acogido o con intención de acogerse a este régimen especial, en concreto:

- Los empresarios o profesionales que estén acogidos o que deseen acogerse al régimen de la Unión con España como Estado miembro de identificación (ya sea porque tienen un EP o la sede en España) que presen servicios ETR a particulares comunitarios (situados en un Estado distinto).
- Los empresarios o profesionales no comunitarios acogidos o que deseen acogerse al régimen exterior (escogiendo a España como Estado miembro de identificación) y que presten servicios ETR a particulares comunitarios.

Para ambos casos, la petición de entrada en el régimen surte efecto en el día 1 del siguiente trimestre. En caso de que se preste el primer servicio ETR, el régimen se comenzará a aplicar desde la fecha del mismo, siempre y cuando se presente el modelo 034 antes del 10 del siguiente mes al de la prestación del servicio. La única diferencia en cuanto a este modelo para los empresarios comunitarios y no comunitarios es el tipo de información requerida. A los sujetos pasivos bajo el régimen de la Unión, se pide información con respecto a su posible identificación en otros países de la UE (identificación como no residente o posibles establecimientos permanentes en otros Estados). A los sujetos pasivos bajo el régimen exterior, se pide la declaración de no identificación en otros Estados a efectos del IVA. A partir del 2019, a los empresarios no comunitarios se les permite acogerse al régimen exterior si están identificados en un Estado miembro (anteriormente no podían estar identificados en ninguno).

El otro modelo habilitado en España, exclusivo para este régimen, es el 368: “Declaración de IVA de los regímenes especiales de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos”. En esta liquidación, que sirve para declarar y liquidar trimestralmente el IVA devengado en los servicios ETR, debe quedar reflejada la siguiente información:

- Número de identificación del sujeto pasivo (el número de identificación del IVA para los empresarios comunitarios o el número identificativo de IVA de no establecido - NOE- para los no comunitarios).
- El valor de la operación, desglosando el importe facturado sin IVA y, por otro lado, la cuota de IVA devengada. Estos importes se clasificarán según el Estado en el que se localice la operación. Es decir, si un empresario, cuyo Estado miembro de identificación es España, presta servicios ETR por 10.000 euros (IVA no incluido) a particulares franceses y 5.000 euros (IVA no incluido) a particulares portugueses, en el modelo 368 tendría un cuadro similar al siguiente:

ESTADO	IMPORTE OPERACIÓN	CUOTA DEVENGADA
PORTUGAL	5.000	1.150 (5.000 x 23%)
FRANCIA	10.000 ⁹	2.000 (10.000 x 20%)

En el caso del régimen exterior, el empresario declarará todos los servicios ETR prestados a particulares en cada Estado miembro. Sin embargo, si se trata del régimen de la Unión, los servicios prestados en el propio Estado de identificación (por ejemplo, descargas de música - proporcionada por un empresario español- por particulares españoles) no se declararán en el modelo 368. Estos servicios no se encuentran bajo el ámbito de aplicación del régimen especial y, por lo tanto, el IVA se liquidará junto con el resto de operaciones que realice el sujeto pasivo.

No se incluirán los servicios ETR prestados a particulares de un Estado en el que se encuentre un EP del sujeto pasivo. En ese caso, estos servicios se informarán en la declaración nacional del EP en dicho Estado. En el ejemplo anterior, si el sujeto pasivo cuenta con un EP situado en Portugal, los servicios ETR prestados a particulares portugueses se informarían en la declaración del propio EP en Portugal y no en el modelo 368.

Si se rectifica un importe declarado, la modificación deberá efectuarse haciendo referencia a la declaración correspondiente. Se modifica la propia declaración mediante la aplicación del

⁹ Imaginamos que el sujeto pasivo ha superado el umbral y localiza todas las operaciones descritas en destino.

procedimiento de rectificación de la autoliquidación o de declaración complementaria previsto en la Ley, presentándola por medios electrónicos ante el Estado miembro de identificación (España) y en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración inicial.

El modelo 368 se presentará aun cuando el sujeto pasivo no haya prestado servicios ETR en el trimestre, se trata de una declaración de “pago cero”. Esto no implica que, si se deja de prestar servicios en un Estado de consumo, se tenga que incluir con importe 0. Esto es, si en el primer trimestre se prestan servicios ETR a particulares italianos y en el segundo no, no se informará nada con respecto a Italia. El límite del plazo para presentarla es el día 20 del mes siguiente a la finalización del trimestre. Generalmente, el pago se realizará en el momento en el que se presenta la declaración, si no se realiza en este momento, la fecha límite será el mismo que para la presentación del modelo (el 20 del mes siguiente a la finalización del trimestre a presentar).

5.3.2. FACTURACIÓN

Una de las obligaciones comunes a ambos regímenes es la facturación. La norma general de facturación se encuentra regulada en la Directiva 2006/112/CE. Establece que los sujetos pasivos deben aplicar las normas de facturación del Estado en el que se localice la operación de acuerdo con las diferentes reglas de localización.

Hasta el 2018 (incluido), todos los sujetos pasivos acogidos al régimen tenían que seguir la regla de facturación general y, por lo tanto, emitir facturas conforme a la normativa de cada Estado miembro en el que prestaban servicios ETR. Esto es muy gravoso y costoso, pues el particular puede estar ubicado en cualquier Estado miembro y, además, puede estar adquiriendo el servicio desde cualquier otro punto de mundo.

Para reducir las cargas indirectas a los empresarios acogidos a este régimen especial (tanto el régimen de la Unión como el exterior), se introduce una nueva regulación con respecto a la facturación a partir del 1 de enero del 2019. Este cambio se introduce en la Directiva 2017/2455, que modifica el artículo 219 bis de la Directiva 2006/112/CE, y permite que estos empresarios sigan las reglas de facturación del Estado miembro de identificación, independientemente de cual sea el Estado miembro de consumo. Esto simplifica mucho la obligación de facturación y la carga administrativa, pues los empresarios ya no tendrán que conocer todas las normas de facturación de cada Estado en el que presten servicios ETR

5.3.3. VENTANILLA ÚNICA (MOSS)

La principal razón para acogerse a este régimen es la facilidad que introduce al dejar que los sujetos pasivos declaren todos los servicios ETR únicamente en el Estado miembro de identificación. Para hacer posible este trámite, existe una herramienta llamada ventanilla única o *mini one-stop shop* (MOSS). Este sistema se introduce por primera vez en el año 2015, coincidiendo con los cambios en las reglas de localización y la creación del régimen especial. Con anterioridad a esto, este sistema no era necesario pues los servicios ETR se localizaban en sede del prestador y no existía IVA a declarar en otros Estados.

Esta herramienta reduce mucho los costes para los empresarios, les permite dejar de presentar modelos en otros Estados, no identificarse y no necesitar un representante fiscal en cada Estado miembro en el que operen (con razón a los servicios ETR). No hay que perder de vista que, para poder utilizar esta herramienta, el sujeto pasivo debe haber optado por estar dentro del régimen especial (cualquiera de los dos, régimen de la Unión o régimen exterior). La ventanilla es exclusiva para los servicios ETR, es decir, para utilizarla hay que cumplir con el ámbito subjetivo y objetivo explicados anteriormente.

En la práctica, se trata de presentar un modelo de liquidación (en España, el modelo trimestral 368 comentado anteriormente) declarando todas las prestaciones de servicios ETR que se encuentren bajo el régimen. En esta declaración, se informará el importe de los servicios ETR prestados a particulares, según el Estado miembro y, al lado, la cuota de IVA repercutida. A partir de ahí, será el Estado miembro de identificación el que se encargue de repartir las cuotas de IVA a los diferentes Estados de consumo.

Así pues, podemos decir que hay una ventanilla para dos sujetos pasivos distintos, empresarios comunitarios acogidos al régimen de la Unión y empresarios no comunitarios acogidos al exterior. Persiguen un mismo objetivo, facilitar las cargas tributarias, el proceso de declaración y el ingreso del impuesto al sujeto pasivo. Esto es un gran incentivo para acogerse a este régimen especial, a pesar de las gravosas obligaciones formales del mismo.

La Directiva 2017/2455 introduce una modificación de este sistema que entrará en vigor a partir del 1 de enero del 2021, es decir, los Estados miembros tendrán que transponer este texto legal, a más tardar, el 31 de diciembre del 2020. Se trata de una ampliación de esta mini ventanilla única a las operaciones que siguen:

- Todas las prestaciones de servicios realizadas a consumidores finales comunitarios, cuando las prestaciones se localicen en el Estado miembro del consumidor. El objetivo es permitir que un mayor número de empresarios comunitarios se puedan beneficiar de la mini ventanilla y, así, reduzcan sus costes en materia de cumplimiento del IVA. Es una medida especialmente interesante para profesionales o empresarios que acostumbren a prestar servicios a particulares establecidos en distintos Estados, por ejemplo, los profesores a distancia.

Este cambio en la MOSS, implicará que las prestaciones de servicios comiencen a localizarse, casi en su totalidad, en el lugar en el que esté establecido el cliente particular; ya que, en caso contrario, seguirían el régimen general como hasta ahora.

- Las ventas a distancia (o lo que es lo mismo, ventas intracomunitarias de bienes a particulares), concepto introducido en el apartado III, cuyo régimen se sustituye por uno publicado en esta directiva. En cuanto a la definición del concepto, se tienen que seguir cumpliendo todas las características comentadas. En primer lugar, que el destinatario de la venta se encuentre en otro Estado miembro y no sea sujeto pasivo de IVA. Además, el proveedor ha de encargarse del transporte o bien intervenir de manera indirecta.

En este caso, el sistema de la mini ventanilla única solo se utilizará cuando estas ventas se localicen en el Estado donde se encuentre el cliente. Esto ocurrirá cuando el importe de las ventas supere el umbral establecido. Hasta el 2021, este límite lo fijaba cada país, pero a partir de esta fecha, el umbral fijado por el nuevo régimen es de 10.000 euros para todos los Estados miembros, que ya no tendrán potestad para modificarlo. Así, los sujetos pasivos no tendrán que conocer la normativa de cada Estado miembro.

- Las ventas a distancia de bienes importados de países terceros, para los cuales se introduce un nuevo régimen especial. Podrán aplicar este régimen todos los empresarios comunitarios. En cuanto a los no comunitarios, podrán aplicarlo los que tengan representación de un intermediario (representante fiscal) dentro de la UE. Además, si están establecidos en un tercer país que tenga firmado, con la UE, un acuerdo de asistencia mutua y realizan ventas a distancia procedentes de ese mismo tercer país, también podrán acogerse al régimen.

Las ventas a distancia son los bienes expedidos directamente a un cliente establecido en la Unión Europea desde fuera de la misma. Para aplicar este régimen, el valor del envío no puede superar los 150 euros; para cualquier importación que supere este valor, se exigirá una declaración completa en aduana. En caso de que esta operación la facilite una interfaz electrónica, por ejemplo, Amazon, se considerará que la misma es el sujeto pasivo que tendrá que recaudar el IVA¹⁰. La mini ventanilla funciona del mismo modo que en los anteriores casos, se aplicará el IVA del Estado de consumo, en el que esté situado el cliente y se liquidará únicamente en el Estado miembro de identificación.

En caso de que no se opte por este régimen, la misma Directiva introduce otro régimen especial también con carácter voluntario (para importaciones con las mismas características), "Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las

¹⁰ Esta aclaración se introduce ya que se modifica el concepto de establecimiento permanente. Se considerará que las plataformas que operen desde fuera, pero tienen en un país un gran número de clientes y un almacén o establecimiento desde el cual suministran sus productos, actúan como un EP.

importaciones". En este caso, la persona que presente la mercancía en la aduana europea será la encargada de recaudar e ingresar el IVA. Por otro lado, la persona que reciba las mercancías (el cliente) será la que pague el impuesto. Así pues, el empresario que esté realizando la venta de las mercancías realizará una exportación y no tendrá más implicaciones en la operativa.

Si el sujeto pasivo no opta por ninguno de los dos, se aplicará el tipo de IVA normal con respecto a las importaciones (sin distinción de cuál sería el tipo aplicable en el tráfico nacional). En este caso, el empresario sí que sería sujeto pasivo de la importación. Debido a la introducción de estos regímenes, queda suprimida la exención para las importaciones de escaso valor (menos de 22 euros).

VI. CASO PRÁCTICO

6.1. CASO: FILM-MAG S.L.

La empresa Film-Mag S.L., constituida el 15 de diciembre del 2018, tiene un catálogo de películas al que se puede acceder desde un dispositivo electrónico, es decir, desde cualquier red electrónica. Para hacerlo, los usuarios interesados deben pagar una cuota mensual. Según la cuota, accederán a un catálogo menos extendido (6,5€/mes) o al catálogo completo (8,5€/mes). Además de esto, la empresa se dedica a la venta de películas en formato físico (*DVD*), las cuales aún tienen demanda gracias a los coleccionistas. Por ahora su negocio solo se ha expandido a 3 países de la UE y a EEUU. En general, realiza más ventas y prestaciones a particulares, pues son los que más se interesan por los servicios que ofrece.

Film-Mag S.L. presenta la siguiente facturación emitida durante el primer trimestre del 2019:

SUSCRIPTORES CATÁLOGO (DESCARGAS-PRESTACIONES SERVICIOS)	UBICACIÓN CLIENTE	BASE IMPONIBLE
PARTICULARES COMUNITARIOS	España	4.500
	Francia	3.000
	Alemania	2.000
	Italia	6.000
PARTICULARES NO COMUNITARIOS	EEUU	2.300
EMPRESARIOS COMUNITARIOS	España	500
	Francia	350
	Alemania	470
	Italia	100
EMPRESARIOS NO COMUNITARIOS	EEUU	150

VENTAS DVD'S (ENTREGAS DE BIENES)	UBICACIÓN CLIENTE	BASE IMPONIBLE
PARTICULARES COMUNITARIOS	España	1.000
	Francia	3.200
	Alemania	1.250
	Italia	5.000
PARTICULARES NO COMUNITARIOS	EEUU	3.500
EMPRESARIOS COMUNITARIOS	España	400
	Francia	625
	Alemania	900
	Italia	375
EMPRESARIOS NO COMUNITARIOS	EEUU	455

Por otro lado, presenta los siguientes gastos en el primer trimestre:

GASTOS	LOCALIZACIÓN DEL PRESTADOR	BASE IMPONIBLE
MARKETING	España	4.500
	Francia	3.000
	Alemania	2.000
	Italia	6.000
ASESORAMIENTO FINANCIERO	EEUU	1.230
	Italia	2.225
ENTRADAS FERIA TECNOLÓGICA	Francia	600
	Italia	750
MANTENIMIENTO PÁGINA WEB/DOMINIO	España	320
	Francia	475
	Alemania	330
	Italia	185

En primer lugar, es una empresa que tiene la sede de su actividad en un Estado miembro, por lo tanto, tendrá que estar bajo el régimen de la Unión. Para poder darse de alta en este régimen, tiene que presentar el modelo 034 antes del 10 del mes siguiente al de la primera prestación ETR. Esto es, si la primera prestación se produce, por ejemplo, el 5 de enero del 2019, ha de presentar el modelo antes del 10 de febrero del 2019. En caso de que no cumpla esto, no entrará en el régimen hasta el día 1 del siguiente trimestre (1 de abril del 2019). Para este ejemplo, supondremos que presentará el 034 lo más pronto posible, por ejemplo, el 1 de enero del 2019.

La segunda obligación informativa con la que tiene que cumplir, es la presentación del modelo 368 trimestralmente¹¹. En esta declaración-liquidación solo incluirá las prestaciones de servicios ETR que cumplan con las características del régimen. Así pues, prestaciones ETR a particulares o empresarios que no actúen como tal en las que el Estado miembro de consumo sea distinto al de identificación (en este caso, el Estado miembro de identificación coincide con la localización de la sede, España).

El Estado miembro de consumo coincidirá con el lugar en donde se localicen las prestaciones de servicios ETR, en general, el lugar donde esté ubicado el particular. Por esta razón, lo primero que desarrollaré será la localización de las prestaciones anteriormente mencionadas.

SUSCRIPTORES CATÁLOGO	UBICACIÓN CLIENTE	BASE IMPONIBLE	LOCALIZACIÓN HASTA EL 2019	LOCALIZACIÓN A PARTIR DEL 2019
PARTICULARES COMUNITARIOS	España	4.500	TAI (bajo el régimen general)	TAI (bajo el régimen general)
	Francia	3.000	Francia	España
	Alemania	2.000	Alemania	España
	Italia	6.000	Italia	España e Italia
PARTICULARES NO COMUNITARIOS	EEUU	2.300	EEUU	EEUU
EMPRESARIOS COMUNITARIOS	España	500	España	España
	Francia	350	Francia	Francia
	Alemania	470	Alemania	Alemania
	Italia	100	Italia	Italia
EMPRESARIOS NO COMUNITARIOS	EEUU	150	EEUU/España	EEUU/España

- Particulares en España: se trata de particulares ubicados en el Estado miembro de identificación, por lo que no seguirán reglas de localización especiales y tampoco entrarán en el régimen de la Unión (no habrá de que declararlas en el modelo 368, se declararán en el 303)
- Particulares en cualquier otro Estado miembro: en este caso sí que seguirán la regla de localización especial pues el Estado de consumo no coincide con el Estado de identificación. Desde el 2015 hasta el 2019, la única posibilidad era localizarlas en destino, es decir, en el Estado de consumo (donde se ubique el cliente); Francia, Alemania e Italia.

¹¹ En el anexo 2 y 3 se encuentran las liquidaciones del primer trimestre en el régimen de la Unión, siguiendo la normativa anterior al 2019 y la posterior al 2019, es decir, la vigente.

A partir del 2019, existe la posibilidad de localizarlas en origen, siempre y cuando la totalidad de servicios ETR a cualquier país de la Unión (distinto de España) no supere el umbral de 10.000 euros. Por lo tanto, podrá localizar todas las operaciones en España y emitir una factura con IVA español al 21%, excepto 1.000 euros en Italia, que sería los que excederían del umbral. Estas prestaciones comprendidas en los 1.000 euros, deben localizarse en Italia y debe emitir la factura con IVA italiano. Al estar en el régimen de la Unión, se simplificará mucho la operativa, pues no se tendrá que identificar e ingresar el IVA allí; lo hará aquí mediante el modelo 368 y será el Estado español el que transfiera el impuesto correspondiente.

- Particulares no comunitarios: las prestaciones se localizarán en destino, siguiendo las reglas generales, no entrarán en el régimen de la Unión. Únicamente se localizarían en el TAI, si entendemos que el uso efectivo se realizará en el mismo, pero al ser un catálogo de películas que adquiere un particular, se entiende que lo utilizará en su lugar de residencia.
- Empresarios comunitarios: se localizará en destino, siguiendo la regla de localización general.
- Empresarios no comunitarios: se localizará en destino de nuevo, siguiendo también la regla de localización general. Solo se podría localizar en el TAI si se demuestra que el uso efectivo se produce en el mismo; pero, de nuevo, al ser un catálogo de películas lo más habitual sería que se adquiriera para darle uso en el lugar de residencia del consumidor.

En este caso, podemos ver la importancia de ubicar correctamente al cliente. Para los clientes que son empresarios o profesionales, este proceso se simplifica pues la ubicación y, por lo tanto, la localización del servicio, será donde tengan la sede de su actividad. Para los clientes que son particulares, como apuntaba en el apartado “4.4. Ubicación del particular”, será el lugar de su domicilio o residencia habitual, pues no nos encontramos ante ninguno de los supuestos especiales comentados en el mismo apartado.

Si la empresa hubiese empezado a operar antes del 2019, este empresario tendría que probar la dirección del cliente particular mediante dos elementos de prueba no contradictorios. Sin embargo, esta empresa empieza su actividad en ese mismo año, 2019, y podrá utilizar solo un elemento de prueba ya que cumple con los dos requisitos, es un empresario comunitario y no supera los 100.000 euros en prestaciones ETR: Para este caso, el empresario podría utilizar los datos bancarios que el cliente le proporcione para pagar la cuota mensual al suscribirse en la página web. Cabe recordar que, en otros casos, conseguir esta prueba se complicaría mucho más, pero, al ser un servicio que hay que suscribir, podrían solicitarse datos como el mencionado o la dirección de facturación; lo cual facilitaría probar la localización para el empresario.

VENTAS DVD'S	UBICACIÓN CLIENTE	BASE IMPONIBLE	UMBRAL HASTA 2021	UMBRAL DESDE 2021	LUGAR LOCALIZACIÓN
PARTICULARES COMUNITARIOS	España	1.000	No aplica el umbral	No aplica el umbral	España
	Francia	3.200	35.000	10.000	España
	Alemania	1.250	100.000	10.000	España
	Italia	5.000	35.000	10.000	España
PARTICULARES NO COMUNITARIOS	EEUU	3.500	-	-	Exportación: España Importación: EUU
EMPRESARIOS COMUNITARIOS	España	400	-	-	España
	Francia	625	-	-	EIB: España AIB: Francia
	Alemania	900	-	-	EIB: España AIB: Alemania
	Italia	375	-	-	EIB: España AIB: Italia
EMPRESARIOS NO COMUNITARIOS	EEUU	455	-	-	Exportación: España Importación: EEUU

Las ventas de *DVD's* son ventas digitales, lo cual no hay que confundir con los servicios ETR. Aunque sea un producto que también se solicitará a través de un medio electrónico gracias a una plataforma digital (una página web), la diferencia principal radica en que cuando el cliente lo solicite, recibirá el producto físico en su domicilio. Por lo tanto, ya no podremos estar ante un servicio. La localización de estas ventas, según el destinatario, es la siguiente:

- Particulares en España: es una operación interior que se localiza en España y, por lo tanto, la empresa tendrá que facturar con IVA español. No entra en ningún régimen especial.
- Particulares comunitarios: se tratan de ventas a distancia, siempre y cuando la expedición o transporte corra a cargo de Film-Mag S.L. Se localizan en España si las ventas realizadas a ese país durante el año no superan los umbrales establecidos (esta empresa ha comenzado la actividad este año, pero si hubiese tenido actividad en años anteriores, tendríamos que fijarnos si ha superado el límite en el año

precedente). Por ahora vemos que puede localizarlas en origen. Así pues, todas las ventas que realiza a particulares durante el primer trimestre llevarán IVA español y se declararían en el modelo 303.

A partir del 2021, este umbral cambia¹², simplificando el proceso para el empresario vendedor, en todos los países se establece un límite de 10.000 euros al año. Además, este tipo de operaciones, al introducirse un nuevo régimen para las ventas intracomunitarias a distancia, entrarían en el sistema de la mini-ventanilla única en el caso de que se localizasen en destino, siguiendo el mismo método que para los servicios ETR (se localizan en destino, pero se ingresan en el país donde el empresario tiene su sede mediante un único modelo; el Estado, en este ejemplo España, se encarga de redistribuir el impuesto).

- Empresarios en España: como en las operaciones realizadas con particulares españoles, es una operación interior localizada en el TAI; la factura llevará IVA español.
- Resto de empresarios comunitarios: no las podemos clasificar como ventas a distancia y, por lo tanto, tampoco incluirlas en el régimen especial; ya que no cumple la condición de que el destinatario sea un cliente final, alguien que no sea sujeto pasivo del IVA. Como apuntaba en el apartado III “Ventas a Distancia”, el empresario español estará haciendo una entrega intracomunitaria de bienes localizada en el TAI, sujeta y exenta. En cuanto a los empresarios destinatarios del bien, realizan una adquisición intracomunitaria de bienes localizada en el punto de llegada del mismo, sujeta y no exenta. Serán los empresarios comunitarios los encargados de autorrepercutirse el impuesto (este mecanismo asegura la neutralidad del impuesto, pues repercutirá y soportará la misma cantidad de IVA).
- Empresarios no comunitarios: al estar fuera del ámbito de la UE, no podemos hablar de una operación intracomunitaria; estaríamos ante una exportación. El empresario de EEUU realiza una importación y tendrá que pagar el impuesto correspondiente cuando los *DVD's* pasen por la aduana.

Una vez analizadas las ventas y servicios que realiza la empresa española, es importante localizar los servicios que la propia empresa recibe, pues esto afectará a la deducibilidad del IVA soportado.

¹² En este caso el umbral no aplica ya que el volumen de operaciones es reducido debido a que es el primer año de actividad. Si tuviese un volumen mayor, antes del 2021 debería fijarse en el umbral fijado por cada Estado indicado en la tabla y, a partir del 2021, debería ver si no ha superado los 10.000 euros (el umbral también aplica si se ha superado en el año precedente).

GASTOS	LOCALIZACIÓN DEL PRESTADOR	BASE IMPONIBLE	LOCALIZACIÓN SERVICIO
MARKETING	España	4.500	España
	Francia	3.000	España
	Alemania	2.000	España
	Italia	6.000	España
ASESORAMIENTO FINANCIERO	EEUU	1.230	España
	Italia	2.225	España
ENTRADAS FERIA TECNOLÓGICA	Francia	600	Francia
	Italia	750	Italia
ACTUALIZACIONES PÁGINA WEB	España	320	España
	Francia	475	España
	Alemania	330	España
	Italia	185	España

Casi todas las prestaciones de servicios que solicita el empresario, se localizan en España. Esto es lo habitual, pues la norma general (B2B), hace que se localicen en sede del destinatario que en este caso es la empresa que estamos analizando. A parte de ser un sujeto pasivo bajo el régimen de la Unión de los servicios ETR, también recibe servicios que podríamos clasificar como tal: las actualizaciones de software y antivirus. Probablemente sean empresas también acogidas al régimen, pero, los servicios que prestan a empresas no son hechos imponible recogidos por el mismo (tampoco siguen reglas de localización especiales). No siguen ninguna regla especial, ni están bajo el régimen, ya que cuando se trata de operaciones entre empresarios intracomunitarios ya existe un mecanismo para ingresar el IVA, la autorepercusión (será lo que haga la empresa para ingresar y deducirse el IVA en su modelo 303).

Estas operaciones localizadas en el Estado miembro de identificación, siempre y cuando tuviesen relación con la actividad de la empresa, serían deducibles en el régimen general (modelo 303 trimestral). En el caso de Film-Mag S.L. decidiese no acogerse al régimen de la Unión, este IVA soportado seguiría siendo deducible en el modelo 303. Esto se aplica tanto antes como después del 2019.

Por otro lado, soporta dos cuotas de IVA en dos países distintos al de identificación, en Francia e Italia. En estos Estados, la empresa ni está establecida ni registrada (no tiene ningún EP ni realiza otra actividad en dichos lugares por las que se tenga que registrar y presentar modelos ante las administraciones correspondientes). Esto es posible ya que la empresa se acoge al régimen e ingresará las cuotas de IVA repercutido localizadas en otro país ante la Agencia Tributaria de España (MOSS). Además, la empresa no realiza ninguna otra actividad en Francia o Italia pero, en el supuesto de que la empresa tuviese que presentar un modelo de

liquidación de IVA en dichos Estados, podría deducir estas cuotas ya que cumplen los dos requisitos necesarios: se localizan en un Estado miembro de consumo y tienen relación con los servicios ETR que presta. Así pues, tanto antes como después del 2019, la única alternativa para recuperar estas cuotas de IVA de las entradas de las ferias para esta empresa, es pedir la devolución ante las administraciones de Italia y Francia.

6.1.1. DIFERENCIAS: RÉGIMEN INTERIOR Y EXTERIOR

Si esta empresa, con la misma actividad, tuviera su sede en EEUU, tendría que acogerse al régimen exterior a la unión y las principales diferencias entre el caso presentado en el punto anterior y este, serían las siguientes:

- Declaraciones a presentar: la empresa tendría que escoger un Estado miembro de identificación en el cual tiene que declarar el inicio de su actividad, mediante el mismo modelo que los empresarios comunitarios, suponemos que escogerá a España como ese Estado y, por lo tanto, presenta el modelo 034. Por otro lado, también coincide el modelo a presentar para realizar la declaración-liquidación trimestral, el modelo 368. La diferencia es que, en este caso, el régimen abarcará todas las prestaciones ETR realizadas a un particular comunitario, tanto si el Estado miembro de consumo coincide con el de identificación como si no.
- En cuanto a los servicios electrónicos prestados durante el primer trimestre a particulares, se localizarían todos en el país de ubicación del cliente. Como ya hemos visto, en este caso no habría problema para conseguir elementos de prueba, pero al ser un empresario no comunitario, si tuviera que probar la ubicación, necesitaría dos elementos de prueba no contradictorios (a diferencia del empresario comunitario que necesitaría uno). Si se trata de servicios prestados a sujetos pasivos del IVA, seguiríamos la regla general (B2B), localizando las operaciones en destino, las cuales no incluiríamos en el régimen especial.
- Las ventas de bienes realizadas a clientes dentro de la UE, ya sean particulares o no, se tratarían como una exportación para la empresa Film-Mag y como una importación para el comprador. En este caso, durante el 2019 no se introduciría ninguna novedad con respecto a estas operaciones. A partir del año 2021, se introducen varios regímenes¹³, que entran dentro del sistema de mini-ventanilla única, al que se podría acoger.
- En general, las prestaciones de servicios solicitadas (B2B) deberían localizarse en EEUU, es decir, en sede del destinatario. Al tratarse de una empresa que opera dentro de la UE, habría que analizar donde se produce la utilización efectiva de los mismos y, si el uso se localiza dentro de la UE, ver si se aplica la cláusula de cierre a esos servicios.

¹³ Éstos están desarrollados en el apartado 5.1.2. VENTANILLA ÚNICA (MOSS)

En este supuesto, tanto el asesoramiento financiero, marketing y actualizaciones de la página web se localizarían en EEUU por la regla general, pero podemos considerar que su uso efectivo se produce dentro de la UE, pues son servicios que dan soporte a su actividad que realiza aquí. Los tres servicios están contemplados para que se les aplique la cláusula de cierre y, por lo tanto, pasarían a localizarse dentro de la UE. Por otro lado, las entradas a la feria, es un servicio que se localiza en los Estados en donde se efectúan las mismas, igual que en el anterior supuesto. Así pues, vemos que la mayor parte de las operaciones se localizan dentro de Europa y Film-Mag recibirá facturas con cuotas de IVA de distintos países europeos. Al ser un empresario no comunitario, no tiene la opción de deducir las cuotas de IVA soportadas (a diferencia de los empresarios comunitarios), pero sí pueden solicitar la devolución de éstas, aunque EEUU no hubiese firmado un convenio de reciprocidad con los distintos países.

VII. CONCLUSIONES

El comercio online está en constante crecimiento y adaptándose a las necesidades del consumidor. Estos cambios en los modelos de negocio de las empresas, obligan a los legisladores a adaptar la ley a la realidad en la que vivimos.

Las adaptaciones de la ley avanzan hacia la simplificación del cumplimiento de la normativa y, también, hacia un impuesto más justo entre distintos sujetos pasivos. Aunque las obligaciones formales para ambos regímenes siguen siendo muy exhaustivas, la norma intenta que los obligados tributarios tengan menos impedimentos a la hora de ingresar el IVA de estas prestaciones de servicios.

En primer lugar, con respecto a la justicia del impuesto, en 2015 se modifica la normativa con respecto a las reglas de localización para que el tipo impositivo aplicado al mismo servicio sea el mismo independientemente de que empresario lo esté prestando. En 2019, se introduce el umbral de 10.000 euros, para que, los empresarios comunitarios que se encuentren por debajo del mismo puedan localizar los servicios en origen y ahorrarse más costes fiscales. En mi opinión, este umbral podría ser objeto de distinto tipo de críticas, puesto que es un límite muy reducido y conjunto (se aplica a todos los servicios ETR prestados a todos los países de la UE) que en muy pocas ocasiones será de aplicación. Una empresa de reducida dimensión que se dedique a prestar este tipo de servicios en cuanto tenga una actividad recurrente, lo superará.

En segundo lugar, en cuanto a la simplificación del cumplimiento de la normativa, se han modificado, y continuará haciéndose, muchos puntos de la misma. En 2015, se crea lo que hoy conocemos como “régimen de la Unión” y “régimen exterior”. Gracias al mismo, se permite a los empresarios, prestadores de servicios ETR a particulares europeos, que ingresen las cuotas de IVA en un solo país. A día de hoy, es el único tipo de servicios que presenta un tipo de herramienta como esta, la cual facilita mucho los trámites y abarata los costes, ya que los empresarios no tienen la obligación de identificarse en cada Estado en el que operen.

En 2019 se lanzan nuevas medidas que pretenden continuar por el proceso de simplificación. Por un lado, los empresarios no tendrán que conocer la normativa de facturación de cada país, ya que se les permitirá facturar según las normas del Estado de identificación. Por otro lado, los empresarios comunitarios podrán probar la ubicación del cliente particular mediante un único elemento de prueba, siempre y cuando no superen los límites establecidos.

La principal ventaja para los sujetos acogidos al régimen es la mini-ventanilla única, la herramienta mediante la cual ingresan el IVA en una administración y es la propia administración, la encargada de distribuirlo a otros Estados. Este procedimiento simplifica mucho la presentación e ingreso del IVA para el empresario, tanto es así, que en 2021 esta herramienta se ampliará a casi todas las operaciones B2C. Para los empresarios comunitarios, se amplía a todas las prestaciones de servicios realizadas a particulares, ventas a distancia y ventas a distancia de bienes importados de países terceros. Para los empresarios no comunitarios, únicamente se ampliará a las ventas a distancia de bienes importados.

Así pues, vemos como la normativa tiende, principalmente, a facilitar las obligaciones a los sujetos pasivos del IVA, tanto a los sujetos comunitarios como a los que no lo son. Aún así, es un régimen muy reciente y susceptible de sufrir muchos cambios a lo largo del tiempo, tantos como sean necesarios para adaptarlos a los rápidos avances del comercio *online*.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

- Asociación Española de la Economía Digital (Adigital). (2018). Guía sobre IVA en comercio electrónico en la Unión Europea.
- Ávila Pozuelo, J. (2014). El IVA en las prestaciones de servicios electrónicos. Retrieved from <https://www.ineaf.es/tribuna/el-iva-en-las-prestaciones-de-servicios-electronicos/>
- Boletín Oficial del Estado (BOE). (1992). Ley 37/1992, de 28 de diciembre (BOE de 29 de diciembre), del Impuesto sobre el Valor Añadido, 1–152.
- Budova, D. (2019). Plan de acción sobre el IVA de la Comisión Europea.
- Comisión Europea (CE). (2012). Reglamento de Ejecución (UE) 815/2012, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) no 904/2010 del Consejo en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomu. Retrieved from <https://www.boe.es/doue/2012/249/L00003-00010.pdf>
- Comisión Europea (CE): Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. (2013). Guía de la miniventanilla única de IVA, 1–31.
- Comisión Europea (CE): Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. (2014). Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015. Retrieved from https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/mossportal/files/mini-one-stop-shop-guidelines_es_0.pdf
- Comisión Europea (CE). (2015). The basic EU VAT rules for electronically supplied services explained for micro businesses, 1–10.
- Consejo de la Unión Europea. (2006). Directiva (UE) 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 11 de diciembre de 2006 y corrección de errores de 20 de diciembre de 2007).
- Consejo de la Unión Europea. (2008). Directiva (UE) 2008/8/CE, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios. BOE. Retrieved from <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2008-80271>
- Consejo de la Unión Europea. (2011). Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, (6), 1–22.
- Consejo de la Unión Europea. (2012). Reglamento (UE) 967/2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) no 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o po, (6), 1–7.
- Consejo de la Unión Europea. (2017). Directiva (UE) 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 impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de b, 7–22.
- Consejo de la Unión Europea. (2017). Reglamento (UE) 2017/2454, por el que se modifica el Reglamento (UE) no 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, 1–6.

- Díaz, C. (2018). Qué es un e-commerce, diferencias con otros conceptos y primeros pasos a dar si quieres lanzar tu comercio electrónico. Retrieved from <https://www.doofinder.com/es/blog/que-es-e-commerce>
- García Delgado, Ana María; Oliver Cuello, R. (2015). Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico. *IDP. Revista de Internet, Derecho y Política*.
- García-Herrera Blanco, C. (2018). Documentos de trabajo 12/2018 - VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario." *Instituto de Estudios Fiscales (IEF)*.
- Garrigues. (2018). Fiscalidad indirecta del e-commerce.
- Instituto Nacional de Estadística (INE). (2016). Encuesta de uso de TIC y Comercio Electrónico en las empresas. Retrieved from <https://www.onsi.red.es/onsi/es/indicador/empresas-realizan-ventas-comercio-electronico-sobre-el-total-de-empresas>
- Instituto Nacional de Estadística (INE). (2017). Encuesta sobre Equipamiento y Uso de Tecnologías de Información y Comunicación en los Hogares. Retrieved from https://www.ine.es/prensa/tich_2017.pdf
- M.Romero Consultores. (2014). Nuevo régimen de localización del IVA de los servicios electrónicos prestados a particulares (formulario 034). Retrieved from <http://www.mromeroconsultores.es/blog/nuevo-regimen-de-localizacion-del-iva-servicios-electronicos/#.XPOq8dlzaW8>
- Ministerio de Hacienda. (2003). Orden HAC/1736/2003, por la que se desarrolla el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 25039–25044.
- Rodríguez, B. (2018). La reforma del IVA en los servicios y ventas online. Retrieved from <http://www.duransindreu.com/noticia/la-reforma-del-iva-en-los-servicios-y-ventas-online/444>
- Statista. (2019). *Número de usuarios de pago a servicios de música en streaming a nivel mundial entre 2010 y 2018 (en millones)*. Retrieved from <https://es.statista.com/estadisticas/636319/usuarios-de-pago-de-servicios-de-musica-en-streaming-a-nivel-mundial/>
- Venturi, D. (2018). El futuro está en la compra online: una tendencia en auge, con un crecimiento de más del 10%. Retrieved from <https://www.innaturale.com/es/el-futuro-esta-en-la-compra-online-una-tendencia-en-auge-con-un-crecimiento-de-mas-del-10/>

IX. ANEXO 1

TIPO DE SERVICIO	EJEMPLOS	NO INCLUYEN
Prestado por vía electrónica	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios de software (actualizaciones, antivirus...) - Enseñanza a distancia - Descargas de música, películas y aplicaciones - Suministro de sitios web y alojamiento web - Mantenimiento a distancia de programas y equipos - Suministro de películas, juegos (incluidos del azar o dinero) - Servicios generados desde una red, como consecuencia de la introducción de datos por el cliente - Servicios de Internet que vayan más allá del simple acceso al mismo (acceso a debates, espacios de juego...) 	<ul style="list-style-type: none"> - Comunicación por correo electrónico - Compras de bienes por Internet - CDs y DVDs - Asesoramiento de profesionales por vía electrónica - Servicios de asistencia telefónica - Servicios de enseñanza por correspondencia - Servicios de subastas que dependan de intervención humana
Telecomunicación	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios de telefonía fija o móvil, no solo la línea, también el correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamadas, llamadas a tres vías y otros servicios de gestión de llamadas - Acceso a Internet - Servicios de paginación 	<ul style="list-style-type: none"> - Servicios intangibles dentro de las categorías de radiodifusión y televisión o prestados por vía electrónica
Televisión/Radiodifusión	<ul style="list-style-type: none"> - Programas de radio o televisión transmitidos o retransmitidos por estas dos vías - Programas retransmitidos vía internet si (simultáneamente) se retransmiten por radio o televisión. 	<ul style="list-style-type: none"> - Provisión de información sobre programas de radio o televisión - Transmisión de derechos de emisión - Alquiler de equipos técnicos

*Tabla con ejemplos de servicios ETR
Fuente: Elaboración propia mediante normativa interna y europea*

