

Máster de Contabilidad y Fiscalidad

Título: Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el marco del comercio electrónico en la Unión Europea

Autoría: Maria Bagur Carreras

Tutoría: Albert Folguera Ventura

Departamento: Departamento de economía pública, política y española / Economía aplicada

Curso académico: 2023-2024



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Facultat d'Economia
i Empresa

RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

El objetivo de este trabajo es identificar las principales problemáticas de la normativa actual, que afectan a la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido de las entregas de bienes en el marco del comercio electrónico en la Unión Europea.

Para ello, se analizan los antecedentes normativos y la legislación actual que afecta al comercio electrónico en la Unión Europea y el tratamiento de estas operaciones, desde la perspectiva española.

Estas normativas se han quedado desactualizadas frente al rápido crecimiento del comercio electrónico, por lo que se identifica la necesidad de adaptación y modernización de la normativa vigente y se proponen posibles soluciones a la problemática actual para que la gestión del impuesto sea más eficiente.

<p>PALABRAS CLAVE: IVA, comercio electrónico, Unión Europea, armonización fiscal, fiscalidad, entrega de bienes, neutralidad, problemática, soluciones.</p>
--

ABSTRACT AND KEYWORDS

The aim of this project is to identify the main problems of current legislation on the application of Value Added Tax on the supply of goods in the context of e-commerce in the European Union.

To achieve this purpose, it analyses the regulatory background and current legislation concerning e-commerce in the European Union and the treatment of these transactions from a Spanish perspective.

These regulations have become obsolete in the context of the rapid growth of e-commerce, the need for adaptation and modernisation of the current regulations is identified and possible solutions to the main problems are proposed to make the management of the tax more efficient.

<p>KEYWORDS: VAT, e-commerce, European Union, tax harmonization, taxation, supply of goods, neutrality, problems, solutions.</p>

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN	4
II.	COMERCIO ELECTRÓNICO	6
1.	Evolución de la tipología del comercio.....	7
2.	Normativa que regula la imposición indirecta del comercio electrónico en España	12
III.	ANTECEDENTES SOBRE LA REGULACIÓN FISCAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA UNIÓN EUROPEA	14
1.	Ventas a distancia.....	14
1.1.	Operaciones intracomunitarias de bienes.....	14
1.2.	Importaciones.....	16
1.3.	Problemática.....	17
IV.	NORMATIVA ACTUAL SOBRE LA REGULACIÓN FISCAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA UNIÓN EUROPEA.....	18
1.	Entregas de bienes	18
1.1.	Entregas intracomunitarias de bienes.....	18
1.2.	Ventas a distancia intracomunitarias	19
1.3.	Ventas a distancia de bienes importados.....	20
1.4.	Entregas de bienes a través de una interfaz digital.....	21
1.5.	Régimen de Ventanilla Única.....	22
2.	Adquisiciones intracomunitarias de bienes	23
3.	Importaciones de bienes.....	24
4.	Casos prácticos.....	25
4.1.	Caso 1	25
4.2.	Caso 2	28
V.	ANÁLISIS DE LAS PROBLEMÁTICAS ACTUALES A NIVEL EUROPEO	30
1.	Alta carga administrativa	30
2.	Devolución del IVA soportado.....	31
3.	Desigualdad de tratamiento entre operaciones	32
3.1.	Desigualdad entre operaciones B2B y B2C.....	32
3.2.	Desigualdad entre operaciones B2B nacionales y B2B transfronterizas	32
4.	Aumento de costes para los negocios.....	32
5.	Evasión fiscal	33
VI.	POSIBLES SOLUCIONES A LA PROBLEMÁTICA ACTUAL	34
1.	Cambios en el IVA de las operaciones B2B	34
2.	Deducibilidad del IVA en el régimen de Ventanilla Única	34
3.	Única declaración de IVA para la Unión Europea.....	35

4.	Proyecto ViDA de la Unión Europea.....	35
VII.	CONCLUSIONES	37
VIII.	BIBLIOGRAFÍA	38

I. INTRODUCCIÓN

En un mundo cada vez más avanzado a nivel tecnológico, el comercio electrónico ha aumentado de manera exponencial en los últimos años¹. Este fenómeno ha transformado por completo la manera en que compramos y vendemos, aportando una mayor comodidad y accesibilidad tanto para los negocios como para los consumidores.

La internacionalización constituye una clara ventaja competitiva para los negocios que se hayan podido adaptar; y es que con una tienda *online* se puede llegar a muchos más clientes que con una tienda física, e incluso alcanzar un público que se encuentre a miles de kilómetros de distancia, aun tratándose de otro país o continente.

La diferencia principal² al realizar una compra *online*, con relación al comercio tradicional, radica en el proceso de contratación y de compra, que se realiza íntegramente por medios electrónicos.

El modelo de comercio electrónico conlleva también una serie de complejidades en el marco de la fiscalidad, sobre todo en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA³), debido a que existe una gran diversidad de regulaciones entre los distintos países. La falta de armonización fiscal puede generar discrepancias entre los países a la hora de interpretar las leyes y normativas relacionadas con la aplicación del IVA.

La gran complejidad en la aplicación del IVA en el marco del comercio electrónico radica en saber dónde localizar cada tipo de operación, para saber dónde se grava el impuesto y con qué características.

Con esta perspectiva en mente, se plantea la siguiente hipótesis:

Las normativas actuales que regulan la aplicación del IVA de las entregas de bienes en el ámbito del comercio electrónico en la Unión Europea se han quedado obsoletas con relación al crecimiento exponencial del comercio electrónico en la Unión Europea.

Para dar respuesta a la hipótesis planteada, se establecen los siguientes objetivos:

Objetivo principal:

- Identificar, desde la perspectiva española, las principales problemáticas en las normativas actuales que regulan la aplicación del IVA de las entregas de bienes en el ámbito del comercio electrónico en la Unión Europea.

Objetivos secundarios:

- Analizar la evolución y el impacto del comercio electrónico en los últimos años en España y la Unión Europea.

¹ Véase capítulo II.

² De Anta, G. (2022). Compradores *Online* Vs Compradores *Offline*: ¿en qué se diferencian?

³ Se utilizarán las siglas IVA para hacer referencia al concepto Impuesto sobre el Valor Añadido.

- Analizar las normativas actuales que afectan a la aplicación del IVA en el marco descrito.
- Proponer posibles soluciones a los problemas identificados que se podrían aplicar en futuros cambios legislativos.

Para poder cumplir con el objetivo y dar respuesta a la hipótesis planteada se ha utilizado un método de investigación descriptivo y explicativo, partiendo de un marco teórico basado en el análisis detallado de la normativa del IVA tanto a nivel español como europeo, que afecta a las entregas de bienes, ya sean entre empresarios o entre empresarios y consumidores finales. A partir de este punto, a través del análisis previamente realizado se identificarán las principales problemáticas que afectan a este tipo de comercio en el ámbito del IVA y se aportarán posibles soluciones.

En primer lugar, se realiza un breve análisis sobre la situación y evolución del comercio electrónico en los últimos años, centrado en España y la Unión Europea.

A partir de aquí, se procede a analizar de forma exhaustiva la normativa, primero los antecedentes normativos que afectaban al comercio electrónico y que han sido modificados en la actualidad, y posteriormente se analiza la normativa actual que afecta al IVA en las entregas de bienes del comercio electrónico en España y la Unión Europea.

Se plantea un caso práctico de la aplicación del IVA en los distintos casos estudiados, para ejemplificar la aplicación práctica de todos estos conceptos normativos.

Una vez analizada en profundidad la normativa, se procede a identificar las principales problemáticas que afectan al tema estudiado, y en base a ellas se proponen distintas soluciones que se podrían implementar en un futuro.

Por último, se extraen las conclusiones de todo el estudio y análisis previo, y se da respuesta a la hipótesis planteada.

II. COMERCIO ELECTRÓNICO

Desde que se popularizó el comercio electrónico⁴ en la década de los años 90, este modelo de negocio ha ido evolucionando y adaptándose a los constantes cambios tecnológicos. Fruto de esta capacidad de transformación, se ha facilitado el proceso de compraventa, ya sea por la comodidad de adquirir un producto desde el móvil, o por la posibilidad de ofertar dicho producto en una plataforma *online* con millones de usuarios. Por otro lado, también han cambiado las infraestructuras involucradas en el propio envío de las mercaderías al exterior, ya sea dentro de la Unión Europea o a países o territorios terceros, ayudando a hacerlo más eficiente y rápido.

Actualmente, han surgido un gran número de empresas que ofrecen estos servicios para que sea posible. En este sentido, no es necesario contar con plataformas propias o servicios de envíos internos, por lo que incluso los pequeños negocios se han podido adaptar para comercializar con el exterior.

Si se analiza la evolución de los ingresos procedentes de las ventas de comercio electrónico a nivel mundial a partir de 2014 hasta las estimaciones previstas para 2027 (Gráfico 1)⁵, podemos ver como cada año se supera el anterior, creciendo de forma exponencial y con una clara tendencia al alza.

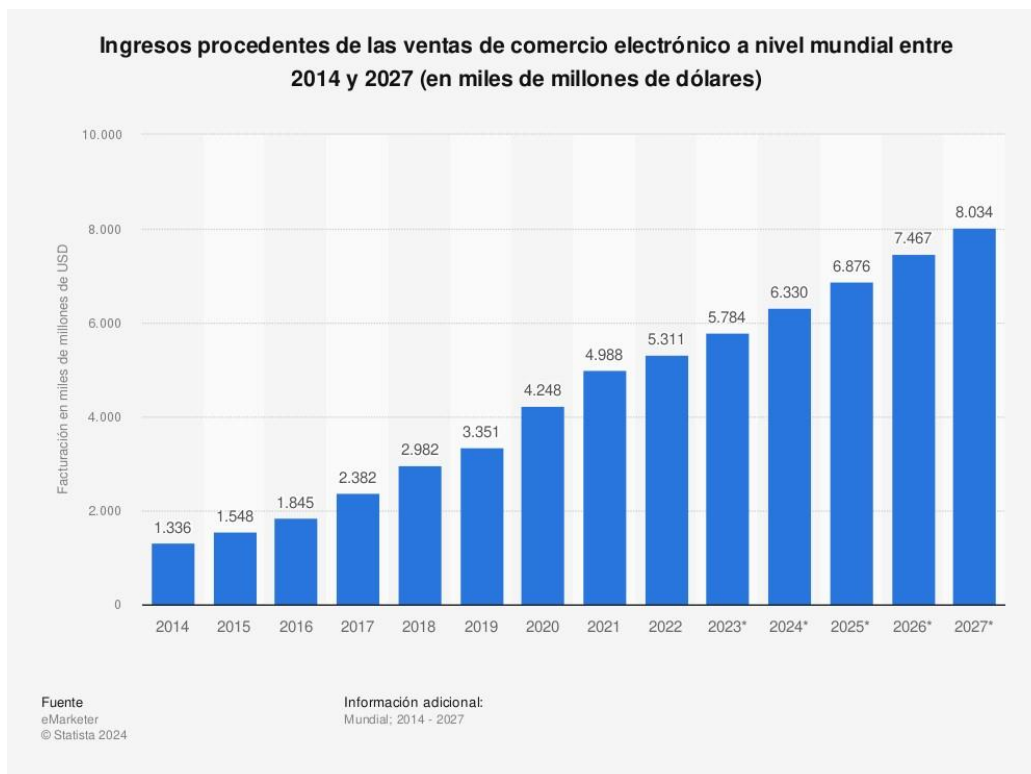


Gráfico 1. Elaborado por Statista. Fuente: eMarketer

⁴ Marketing 4 eCommerce. (2024). Pequeña (gran) historia del eCommerce en España.

⁵ eMarketer (2023). Ingresos procedentes de las ventas de comercio electrónico a nivel mundial entre 2014 y 2027 (en miles de millones de dólares).

Existen distintos modelos de negocio en el comercio electrónico, definidos con las siglas que se muestran en la Tabla 1⁶ por su nombre en inglés, también ilustrado con un ejemplo:

Modelos de negocio	Ejemplos
B2B (<i>Business to Business</i>): Venta desde una empresa a otra empresa.	Una empresa de informática le vende a una empresa de diseño gráfico un ordenador.
B2C (<i>Business to Consumer</i>): Venta desde empresa a un consumidor final.	Una empresa de ropa le vende una prenda a un particular que lo ha comprado por internet.
C2C (<i>Consumer to Consumer</i>): Venta desde un consumidor a otro consumidor.	Un particular vende un mueble que ya no usa a través de una plataforma de artículos de segunda mano a otro particular.
C2B (<i>Consumer to Business</i>): Venta desde un consumidor a una empresa.	Un particular vende oro a una empresa que se dedica a la actividad de joyería.

Tabla 1. Elaboración propia. Fuente: BigCommerce

Una vez realizada esta breve introducción, el trabajo se centrará en las operaciones B2B⁷ (*Business to Business*) y B2C⁸ (*Business to Consumer*). No se analizarán los otros tipos de operaciones al no estar sujetas al IVA en la mayoría de los casos, porque el vendedor es un consumidor final, que no actúa como empresario o profesional, y por lo tanto están sujetas a otro tipo de impuestos como sería el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

1. Evolución de la tipología del comercio

Antes de que existiera el comercio electrónico como tal, ya existía la venta por catálogo, un método de compra diferente al tradicional que se podría considerar como el precursor del comercio electrónico.

⁶ BigCommerce (2021). Explicación de los diferentes tipos de comercio electrónico.

⁷ Se utilizarán las siglas B2B para hacer referencia al concepto *Business to Business*.

⁸ Se utilizarán las siglas B2C para hacer referencia al concepto *Business to Consumer*.

Este tipo de negocio tiene similitudes con el actual comercio electrónico, ya que permitía realizar una compra sin ver o tocar un producto concreto, hecho que ya revolucionó el comercio en su momento. Eran muchas las empresas que realizaban este tipo de venta, como por ejemplo *Ikea*⁹, que finalmente decidió dejar de publicar su catálogo después de 70 años por el cambio de los hábitos de consumo en los compradores.

Con el avance tecnológico y la aparición de internet se empezaron a realizar algunas compras *online*, pero no fue hasta 1995 cuando se popularizó de forma masiva este tipo de comercio, con la llegada al mercado de grandes empresas como *eBay* y *Amazon*.

A partir de ese momento empezó a crecer de forma muy rápida, lo que deja claro que el comercio electrónico es un tipo de negocio que está perfectamente establecido en España y en general, en el panorama mundial.

Al observar la evolución, en España, del volumen total de negocio en el comercio electrónico separado por trimestres, entre 2011 y 2022 (Gráfico 2)¹⁰, sorprende el crecimiento que ha experimentado en este periodo, cuando en 2011 no llegaba a los 3.000 millones de euros, y en cambio en el último trimestre de 2022 está cerca de los 20.000 millones de euros.

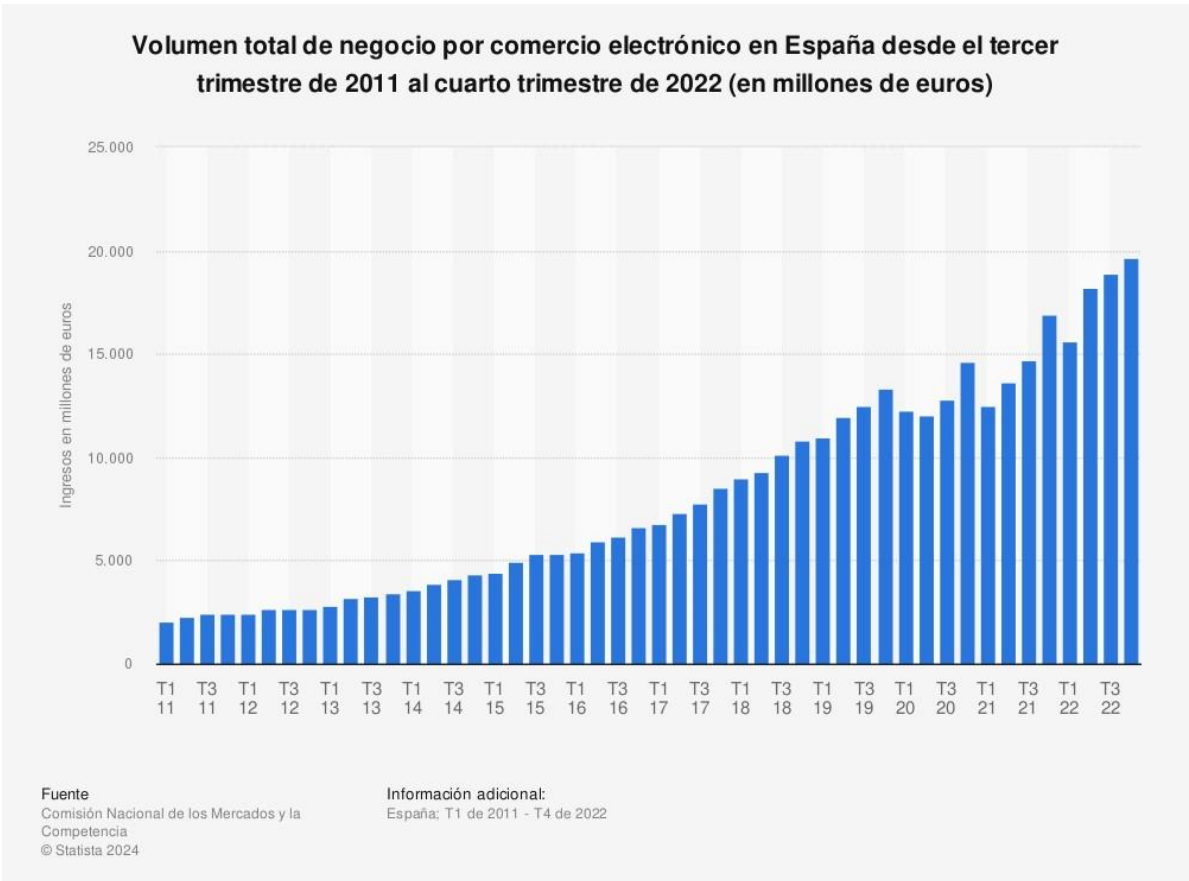


Gráfico 2: Elaborado por Statista. Fuente: CNMC

⁹ El Periódico. (2020). Ikea dejará de publicar su catálogo.
¹⁰ Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (2023). Volumen total de negocio por comercio electrónico en España desde el tercer trimestre de 2011 al cuarto trimestre de 2022 (en millones de euros).

Siguiendo con el incremento del comercio electrónico en España, este tipo de comercio supone una parte muy importante del comercio total. Los hábitos de consumo han cambiado a lo largo de los años y una considerable proporción de la población opta por el comercio *online*. Además, a raíz del cambio en los hábitos de los consumidores muchos negocios han tomado la decisión de tener presencia en internet.

En el Gráfico 3¹¹ queda reflejado el porcentaje que el comercio electrónico supone sobre el total de compras y ventas en España, comparándolo entre los años 2008 y 2022. En el caso de las ventas, el comercio electrónico representa un 19,47% de las ventas totales, y en el caso de las compras un 24,02% del total de compras.

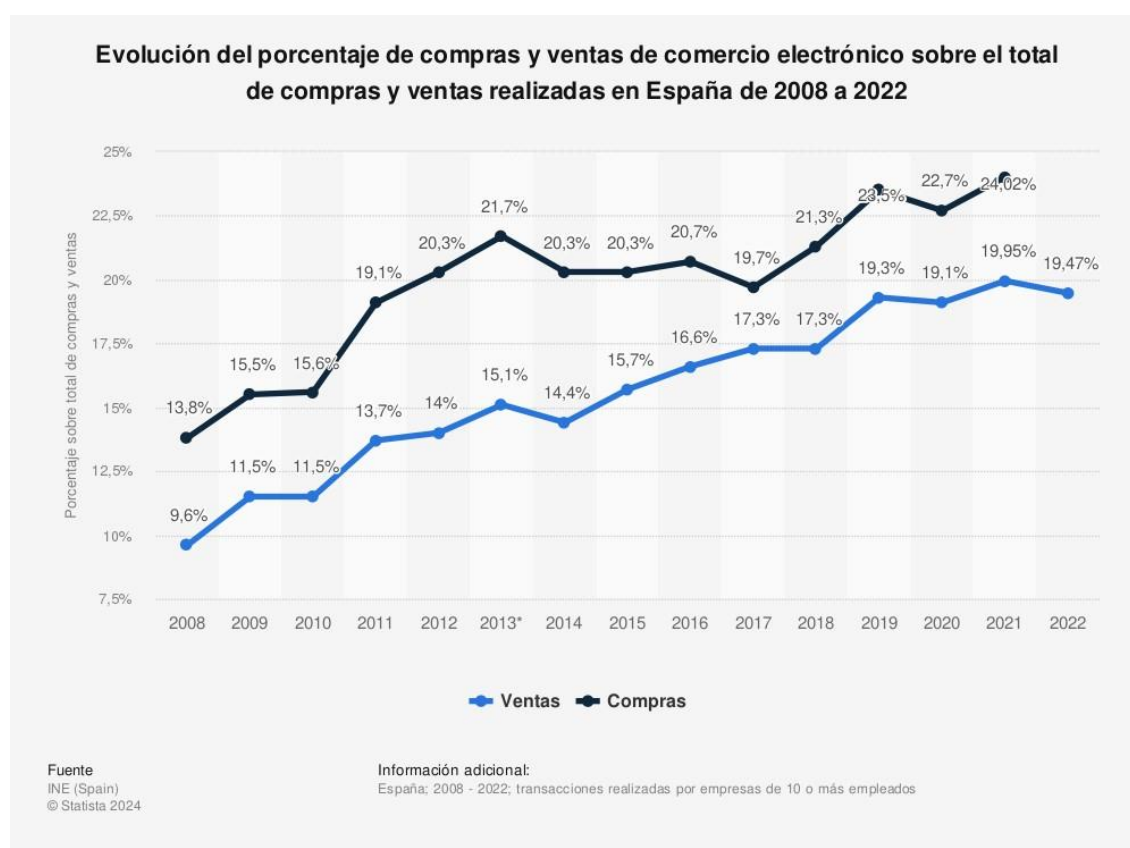


Gráfico 3: Elaborado por Statista. Fuente: INE

Como se ha comentado anteriormente, el suceso que impulsó el comercio electrónico fue la aparición de *Amazon* y *eBay*, y hoy en día, siguen siendo los métodos más utilizados por los consumidores para consultar los productos que quieren comprar de forma *online*. Casi un 60% de los consumidores utilizan estos canales de información para comparar precios y ver los productos. En el Gráfico 4¹² podemos ver los principales canales de información consultados por los consumidores españoles en 2023.

¹¹ INE. (2023). Evolución del porcentaje de compras y ventas de comercio electrónico sobre el total de compras y ventas realizadas en España de 2008 a 2022.

¹² IAB Spain. (2023). Canales de información consultados por los internautas antes de comprar online en España en 2023.

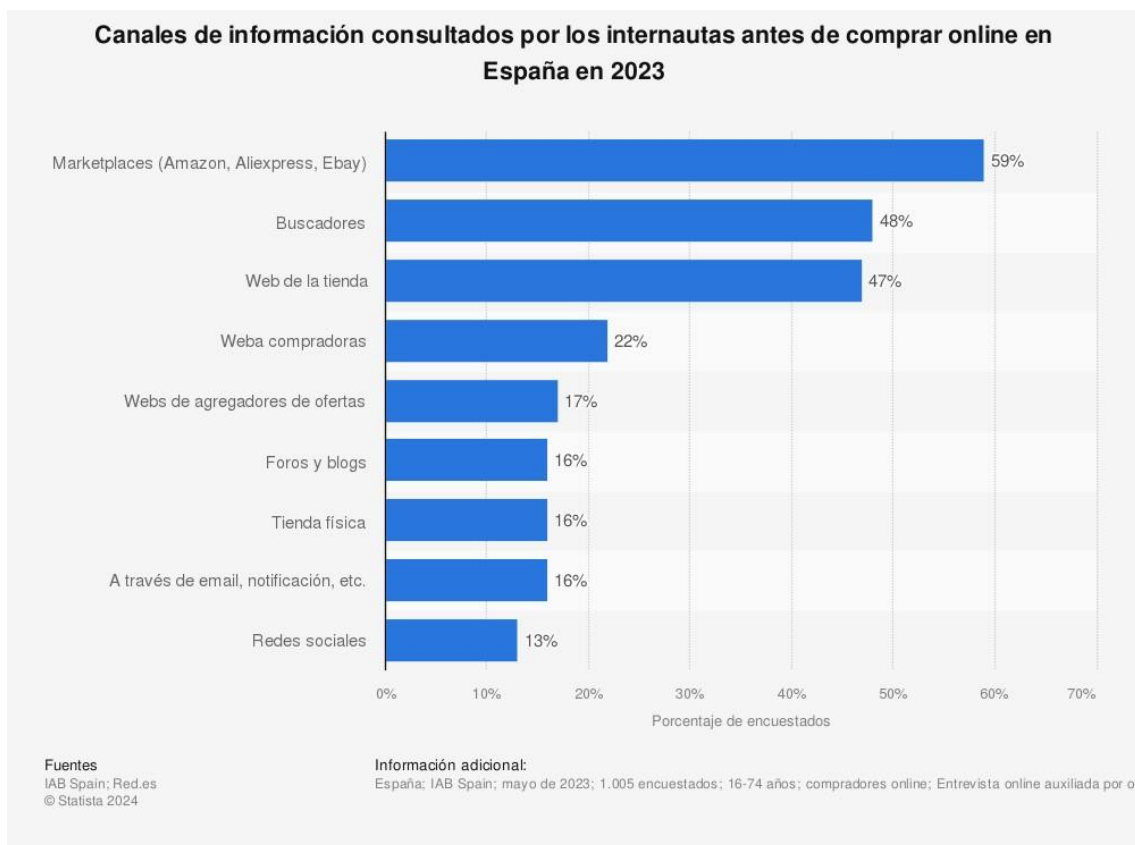


Gráfico 4: Elaborado por Statista. Fuente: IAB Spain.

Por último, el comercio electrónico ha potenciado el comercio exterior, ya que tanto las empresas como los particulares tienen una mayor facilidad y accesibilidad para comprar productos de otros países, y con el avance tecnológico los vendedores también tienen mayor facilidad para adaptarse a estas nuevas necesidades.

Si nos fijamos en el volumen de negocio del comercio electrónico que los países de la Unión Europea han vendido a España entre el primer trimestre de 2014 al segundo trimestre de 2023 (véase el Gráfico 5¹³), vemos una tendencia al alza con un punto de inflexión con una bajada drástica en el primer trimestre de 2020 como consecuencia de la pandemia mundial de la COVID-19. No obstante, en el segundo trimestre de 2023 prácticamente ya se ha recuperado. El volumen de negocios en el primer trimestre de 2014 era de 449,45 millones de euros, pasando en el segundo trimestre de 2023 a 1.701,71 millones de euros.

¹³ Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (2023). Volumen de negocio del comercio electrónico desde los países de la Unión Europea hacia España del primer trimestre de 2014 al segundo trimestre de 2023 (en millones de euros).

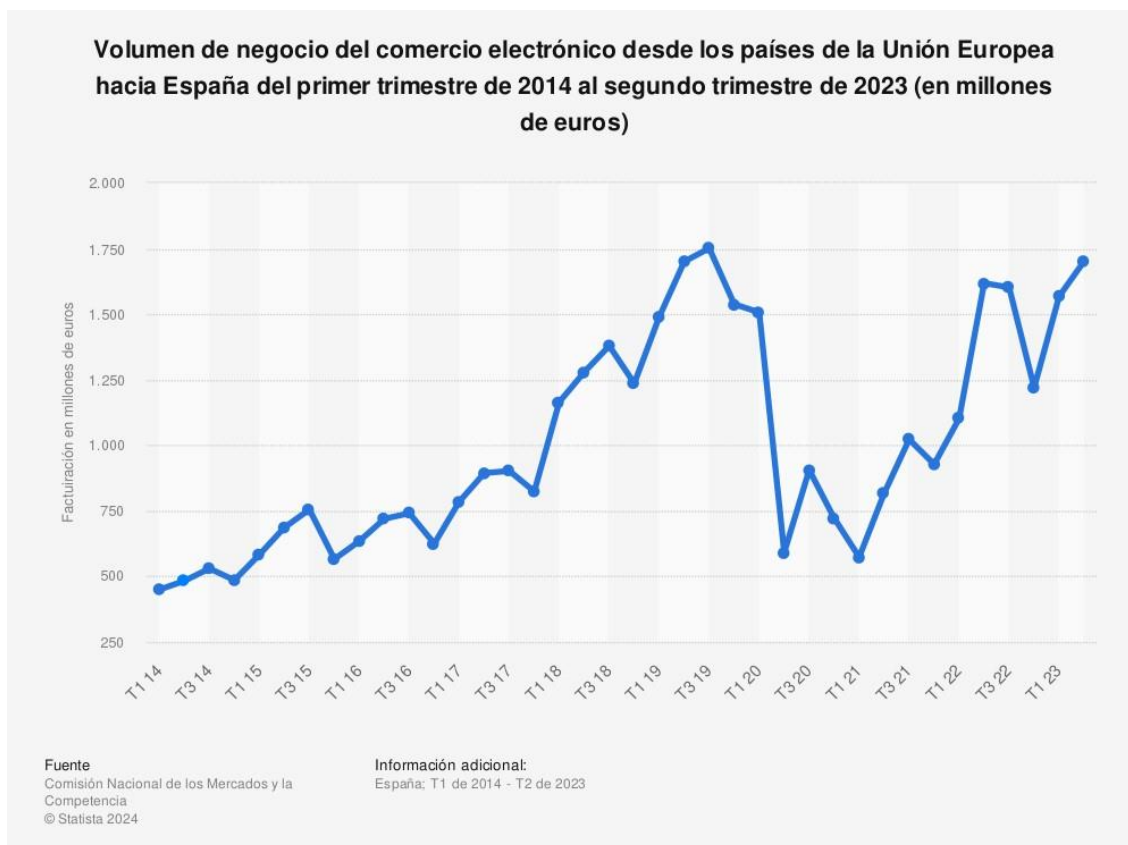


Gráfico 5: Elaborado por Statista. Fuente: CNMC.

En cambio, si nos fijamos en el Gráfico 6¹⁴, que muestra el caso contrario al anterior, es decir, el volumen de negocio del comercio electrónico que España ha vendido a los países de la Unión Europea, el crecimiento de las ventas ha sido incluso mayor, además de no tener una bajada tan prolongada en el 2020, sino que de hecho se recuperó rápidamente de la crisis y creció de manera exponencial. En el primer trimestre de 2014 el volumen era de 1.367 millones de euros, aumentando en el segundo trimestre de 2023 hasta los 10.689,28 millones de euros.

¹⁴ Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (2023). Volumen de negocio del comercio electrónico desde España hacia la Unión Europea del primer trimestre de 2014 al segundo trimestre de 2023 (en millones de euros).



Gráfico 6: Elaborado por Statista. Fuente: CNMC.

En resumen, el comercio electrónico va en aumento cada año, como hemos visto en todos los gráficos, aunque en algunos casos a un ritmo más lento. Pero, en definitiva, estos datos indican que se trata de un tipo de comercio establecido y que según los datos analizados y a falta de la irrupción de un nuevo tipo de comercio, no parece que vaya a desaparecer a corto o medio plazo. Es importante intentar adaptar las leyes y normativas a estas nuevas tendencias para que el comercio electrónico pueda ser sostenible.

2. Normativa que regula la imposición indirecta del comercio electrónico en España

En el Impuesto sobre el Valor Añadido, las operaciones de comercio electrónico, en la mayoría de los casos, se tratan de la misma manera que una operación tradicional: el hecho imponible que se grava sigue siendo el mismo, aunque se trata de una operación muy distinta de las tradicionales.

Las operaciones sujetas¹⁵ al impuesto serán las entregas de bienes y prestaciones de servicios que se realicen en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o

¹⁵ Artículo 4 (Hecho imponible) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

profesionales y en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales de manera habitual u ocasional a título oneroso.

El Territorio de Aplicación del Impuesto¹⁶ (TAI¹⁷) incluye el territorio comprendido por la península ibérica y Baleares. Las Islas Canarias no forman parte del TAI, pero sí de la Unión Aduanera, y en cambio Ceuta y Melilla no forman parte ni del TAI ni de la Unión Aduanera.

La máxima normativa que regula el IVA en España es la Ley 37/1992¹⁸, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido, y en el ámbito de la Unión Europea la normativa aplicable es la Directiva 2006/112/CE¹⁹ del consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

La legislación española consta de aplicación directa a nivel nacional, en cambio, las Directivas de la Unión Europea no son de aplicación directa, sino que son actos legislativos que establecen unos objetivos concretos que todos los países deben cumplir, pero corresponde a todos los Estados miembros adaptar sus leyes nacionales para cumplir dichos objetivos.

Con el paso del tiempo se ha visto la necesidad de modificar estas leyes, para poder adaptarlas a las complejidades actuales, entre ellas el auge del comercio electrónico. En los siguientes apartados de este trabajo se analizará la normativa actual que afecta al comercio electrónico y las distintas modificaciones legislativas que se han hecho en los últimos años.

¹⁶ Artículo 3 (Territorialidad) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

¹⁷ Se utilizarán las siglas TAI para hacer referencia al concepto Territorio de Aplicación del Impuesto.

¹⁸ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

¹⁹ Directiva (UE) 2006/112/CE del consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

III. ANTECEDENTES SOBRE LA REGULACIÓN FISCAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA UNIÓN EUROPEA

1. Ventas a distancia

El cambio más representativo que se ha dado en el caso del IVA y el comercio electrónico ha sido la modificación en la manera de gravar las ventas a distancia de las operaciones B2C en la Unión Europea.

Este cambio entró en vigor el 1 de julio de 2021²⁰, por lo que hasta el 30 de junio de 2021 el funcionamiento era tal y como se explica a continuación.

1.1. Operaciones intracomunitarias de bienes

Para tener la consideración de venta a distancia se deben cumplir los siguientes requisitos²¹:

- Debe existir una expedición o transporte, y debe ser efectuada por el propio vendedor o por su cuenta.
- Se tiene que tratar de una operación intracomunitaria de bienes, es decir, que el transporte se efectúe desde un país de la Unión Europea a otro país de la Unión Europea.
- Las personas que realizan la compra deben ser particulares, entidades que no realicen actividades profesionales o empresariales (como fundaciones o asociaciones), empresarios que aplican el régimen especial de agricultura o que no tengan derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas por realizar operaciones que están exclusivamente exentas.
- Esta norma es aplicable a todos los bienes, excepto los medios de transporte nuevos, los bienes objeto de instalación o montaje y los bienes cuyas entregas hayan tributado por el régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte.
- Para aplicar este régimen existe un umbral mínimo²² para cada país de la Unión Europea, excluido el IVA, de las entregas que ha efectuado el empresario o profesional desde un país de la Unión Europea a otro.

²⁰ Véase capítulo III. 1.2. de este trabajo.

²¹ Artículo 8 (Concepto de entrega de bienes). Tres. 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

²² En España, el umbral era de 35.000€. Según el Artículo 68 (Lugar de realización de las entregas de bienes). Tres. 4º (derogado) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

Los umbrales mínimos para cada país de la Unión Europea son los que se detallan en la siguiente tabla²³:

Estado miembro	Importe	Moneda nacional
Alemania	100.000	EUR
Austria	35.000	EUR
Bélgica	35.000	EUR
Bulgaria	70.000	BGN
Chipre	35.000	EUR
Croacia	270.000	HRK
Dinamarca	280.000	DKK
Eslovaquia	35.000	EUR
Eslovenia	35.000	EUR
España	35.000	EUR
Estonia	35.000	EUR
Finlandia	35.000	EUR
Francia	35.000	EUR
Grecia	35.000	EUR
Hungría	35.000	EUR
Irlanda	35.000	EUR
Italia	35.000	EUR
Letonia	35.000	EUR
Lituania	35.000	EUR
Luxemburgo	100.000	EUR
Malta	35.000	EUR
Países Bajos	100.000	EUR
Polonia	160.000	PLN
Portugal	35.000	EUR
Reino Unido (antes del brexit)	70.000	GBP
República Checa	1.140.000	CZK
Rumanía	118.000	RON
Suecia	320.000	SEK

Tabla 2. Elaboración propia. Fuente: Folguera, A.

Cuando el empresario o profesional no supere el umbral mínimo se aplicará el IVA del país de origen del transporte. En cambio, cuando el empresario o profesional supere este umbral mínimo deberá tributar en el país de destino, teniendo que registrarse en ese país y realizar la declaración del IVA en el país de destino. En el caso de que el empresario esté establecido en España se deberá aplicar el tipo impositivo español, independientemente de que se supere el umbral mínimo.

Para ilustrar mejor esta información vamos a verlo con un caso práctico a modo de ejemplo:

²³ Folguera, A. (2023). El Impuesto sobre el Valor Añadido en la UE. Fiscalidad internacional. Universitat de Barcelona.

Un vendedor, empresario o profesional, establecido en España, vende bienes que son transportados por su cuenta a compradores, que tienen la condición de particulares y que están en otros Estados miembro de la Unión Europea.

- Ventas a Alemania: 125.000€
El límite del umbral mínimo para Alemania es de 100.000€. Como el empresario o profesional supera este límite deberá realizar las ventas aplicando IVA alemán. Además, deberá registrarse en Alemania y presentar su declaración de IVA.
- Ventas a Francia: 23.000€
El límite del umbral mínimo para Francia es de 35.000€. Como el empresario o profesional no supera este límite deberá realizar las ventas aplicando IVA español. No deberá registrarse en Francia ni presentar la declaración de IVA en dicho país.
- Ventas a Portugal: 48.000€
El límite del umbral mínimo para Portugal es de 35.000€. Como el empresario o profesional supera este límite deberá realizar las ventas aplicando IVA portugués. Además, deberá registrarse en Portugal y presentar la declaración de IVA propia de Portugal.

Como vemos, el vendedor establecido en España deberá presentar tres declaraciones de IVA en tres países distintos (España, Alemania y Portugal) y aplicar el IVA de cada uno de estos países dependiendo de dónde se encuentre el comprador.

1.2. Importaciones

Con el cambio de la normativa en relación con las ventas a distancia también se modificó la legislación para las importaciones, es decir, los empresarios y profesionales que no pertenecen a la Unión Europea que realizan entregas de bienes a particulares pertenecientes a países de la Unión Europea.

Para que una importación sea considerada como venta a distancia se deben cumplir los mismos requisitos que en el caso anterior de las operaciones intracomunitarias de bienes, exceptuando el umbral mínimo para cada país de la Unión Europea y que el transporte²⁴ se debe dar por cuenta del vendedor empresario o profesional establecido en un territorio tercero con destino a un comprador particular perteneciente a algún país de la Unión Europea.

Este tipo de importaciones gozaban de exenciones en el IVA:

²⁴ Artículo 8 (Concepto de entrega de bienes). Tres. 2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

- Las importaciones de bienes de escaso valor²⁵ entre empresas y particulares (B2C) se encontraban exentas si la venta unitaria no superaba los 22 euros.
- Las importaciones referentes a envíos entre particulares²⁶ (C2C) también están exentas si no superan los 45 euros. Esta exención se mantiene en la normativa actual.

En estas operaciones los vendedores podían realizar las entregas de bienes sin IVA en la Unión Europea y no tenían que registrarse en los distintos países para hacer las declaraciones de IVA si no se superaban estos importes.

A modo de ejemplo, un vendedor, empresario o profesional, establecido en Estados Unidos vende bienes que son transportados por su cuenta a compradores, que tienen la condición de particulares, que están en otros Estados miembro de la Unión Europea.

- Venta unitaria de bienes a un particular de España: 12€
- Venta unitaria de bienes a un particular de Francia: 21€
- Venta unitaria de bienes a un particular de Italia: 5€

En estas tres operaciones el empresario no supera el límite de 22 euros para cada una de las ventas unitarias, por lo que la importación estará exenta y no deberá aplicar ni liquidar el IVA en la Unión Europea.

1.3. Problemática

La normativa se cambió porque se identificó que existía una problemática con relación a la modificación de los hábitos de consumo actuales, y que la legislación vigente no se adaptaba de manera suficiente al constante crecimiento de las ventas a distancia.

En el caso de las ventas a distancia de operaciones intracomunitarias uno de los grandes problemas era la excesiva burocracia a la hora de tener que registrarse y cumplir con las obligaciones fiscales de cada uno de los Estados miembro si se superaban los umbrales mínimos. A raíz de este problema también surgían complicaciones al establecer los precios de venta al público por parte de los empresarios, ya que la burocracia y los distintos tipos de IVA de cada país podían suponer un coste adicional para los vendedores.

En cambio, en las importaciones, los empresarios establecidos en territorios terceros tenían mejores condiciones que los empresarios de la Unión Europea, al tener exenciones en la importación de bienes de escaso valor se beneficiaban de una ventaja competitiva. Otra desventaja para los Estados miembro es que se sometían a la pérdida de parte de ingresos fiscales que se podrían haber generado en cada uno de los países.

²⁵ Artículo 34 (Importaciones de bienes de escaso valor) (suprimido) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

²⁶ Vigente actualmente. Artículo 36 (Importaciones de pequeños envíos) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

IV. **NORMATIVA ACTUAL SOBRE LA REGULACIÓN FISCAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA UNIÓN EUROPEA**

En este apartado veremos cómo se aplica el IVA y qué características tiene en cada uno de los hechos imponible que afectan a las operaciones de comercio electrónico con el exterior.

1. Entregas de bienes

1.1. *Entregas intracomunitarias de bienes*

Las entregas intracomunitarias de bienes son operaciones B2B que se refieren a las entregas de bienes²⁷, que sean transportados desde un Estado miembro de la Unión Europea a otro Estado miembro distinto del de origen, ya sea por cuenta del vendedor, el comprador o un tercero en su nombre.

Este tipo de entregas de bienes estarán exentas²⁸, siempre que cumplan los siguientes requisitos²⁹:

- Los bienes deben ser vendidos y comprados por un sujeto pasivo del IVA (empresario o profesional) y ambos deben estar establecidos en un Estado Miembro de la Unión Europea.
- El comprador debe estar identificado en un Estado Miembro distinto al del vendedor y tener un número de identificación de IVA, que debe constar en el Registro de Operadores Intracomunitarios.
- El vendedor debe incluir estas operaciones en la declaración informativa de operaciones intracomunitarias (Modelo 349³⁰).

Se trata de una exención plena, lo que da derecho al vendedor a poder deducir las cuotas de IVA soportado.

Existen algunas excepciones que también son consideradas entregas de bienes intracomunitarias:

- Las entregas de medios de transporte nuevos transportados de un Estado miembro a otro, independientemente de quién sea el comprador y el vendedor, incluso si se trata de un particular.

²⁷ Artículo 8 (Concepto de entrega de bienes) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

²⁸ Artículo 25 (Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

²⁹ Según las disposiciones del: Artículo 138 de la Directiva (UE) 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

³⁰ Agencia Tributaria. (s.f.). La declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Modelo 349.

- Las transferencias de bienes de un mismo empresario para afectarlo en otro Estado Miembro a su actividad.

1.2. Ventas a distancia intracomunitarias

Se tratan de operaciones B2C, es decir, vendido por un empresario o profesional y comprado por un particular. Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes³¹ son las entregas de bienes que se expidan o se transporten por cuenta del vendedor, ya sea de forma directa o indirecta, y que sean transportados desde un Estado miembro con llegada al cliente en otro Estado miembro distinto del de origen.

Para que se entienda como venta a distancia el destinatario debe ser un consumidor final actuando como tal o una persona que no esté sujeta al IVA, según los supuestos detallados en el artículo 14 de esta misma Ley³².

No se considerarán ventas a distancia los medios de transporte nuevos ni los bienes objeto de instalación o montaje. De la misma manera, tampoco se considerarán ventas a distancia las entregas que tributen por el régimen especial de bienes usados, obras de arte, antigüedades y objetos de colección en el estado de inicio del transporte.

Con el crecimiento del comercio electrónico empezaron a aumentar el número de operaciones consideradas como ventas a distancia. Con el objetivo de simplificar la burocracia y los procesos en la liquidación del IVA se decidió modificar la normativa referente a dichas operaciones.

Las ventas a distancia tienen una regulación específica en el IVA, en cuanto al lugar dónde se realiza el hecho imponible. A raíz de las modificaciones legislativas de la Unión Europea se ha modificado también la normativa española para transponer estas modificaciones.

La transposición de la Ley de IVA por parte de la Unión Europea se aplicó con la Directiva 2017/2455³³ y la Directiva 2019/1995³⁴.

En España la transposición de las Directivas se dio con el Real Decreto-ley 7/2021³⁵, de 27 de abril de 2021, que entró en vigor el 1 de julio de 2021.

³¹ Artículo 8 (Concepto de entrega de bienes). Tres. 1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

³² Artículo 14 (Adquisiciones no sujetas) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

³³ Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.

³⁴ Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.

³⁵ Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores. Boletín Oficial del Estado, 28 de abril de 2021 núm. 101.

El principal cambio fue la imposición de un límite común³⁶ de 10.000 euros (IVA excluido) para todos los países de la Unión Europea en conjunto y la creación de un nuevo régimen especial denominado *One Stop Shop* (OSS³⁷), o régimen de Ventanilla Única. Cuando se supera este límite es obligatorio que la tributación por el IVA se efectúe en el país de destino de los bienes y del consumidor final, no obstante, el vendedor puede optar voluntariamente por la tributación en destino sin haber superado el umbral de los 10.000 euros.

Las ventas a distancia se entenderán realizadas en el TAI en los siguientes supuestos³⁸:

- Cuando el destinatario de los bienes se encuentre establecido en el TAI y éste sea el lugar de transporte de dichos bienes. Siempre que el vendedor sea un empresario o profesional establecido en otro Estado Miembro y hubiese superado el límite conjunto de 10.000€ en el año anterior o en el año en curso, o que hubiese ejercitado la opción de tributación en destino.
- Cuando el vendedor de los bienes sea un empresario o profesional establecido en el TAI (tenga la sede de su actividad o un establecimiento permanente) y el lugar de origen de los bienes sea el TAI. Siempre que el conjunto de operaciones de este tipo con destino a otros países de la Unión Europea durante el año anterior o el año en curso no haya superado el límite de 10.000 euros, o no haya optado por la tributación en destino.

En el caso de que se cumplan estos supuestos la operación a efectos de IVA se localizará en España, como una operación nacional, y se aplicará el tipo de IVA español correspondiente.

En cambio, si no se cumplen los criterios anteriores la operación se localizará en el país de destino y se deberá aplicar el tipo de IVA correspondiente de cada uno de los países en los que se vendan y se transporten los bienes.

1.3. Ventas a distancia de bienes importados

Las ventas a distancia de bienes importados³⁹ de países o territorios terceros también son operaciones B2C. Este tipo de operaciones se refieren a las entregas de bienes que se expidan o transporten por cuenta del vendedor, ya sea directa o indirectamente, y que se transporten desde un país o territorio tercero con destino a un país de la Unión Europea con destino al comprador.

³⁶ Artículo 73 (Límite cuantitativo aplicable a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes a que se refiere el artículo 68. Tres. a) y b) de esta Ley, y las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70. Uno. 4.º y 8.º de esta Ley) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

³⁷ Se utilizarán las siglas OSS para hacer referencia al concepto *One Stop Shop* y Ventanilla Única.

³⁸ Artículo 68 (Lugar de realización de las entregas de bienes). Tres. a) y b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

³⁹ Artículo 8 (Concepto de entrega de bienes). Tres. 2º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

Para que se consideren ventas a distancia el vendedor debe ser un empresario o profesional y el comprador un consumidor final o una persona no sujeta al impuesto según los supuestos del artículo 14 de esta Ley⁴⁰.

No se considerarán ventas a distancia los medios de transporte nuevos ni los bienes objeto de instalación o montaje. Tampoco son ventas a distancia las entregas que tributen por el régimen de bienes usados, obras de arte, antigüedades y objetos de colección en el país de la Unión Europea de origen del transporte.

Estas operaciones se entenderán realizadas en España⁴¹ cuando el lugar de transporte de los bienes sea el TAI con destino a un consumidor final.

Los principales cambios⁴² en las transposiciones del IVA comentadas en el apartado anterior que afectan a las ventas a distancia de bienes importados desde el 1 de julio de 2021 son los siguientes:

- La creación de un régimen especial similar al régimen aplicable a las ventas a distancia intracomunitarias, con exenciones en el caso de que los sujetos pasivos se acojan al nuevo régimen de importación llamado *Import One Stop Shop (IOSS⁴³)*, cuando el importe unitario de la entrega sea inferior a 150 euros.
- Eliminación de la exención del IVA para la importación de bienes de escaso valor.

1.4. Entregas de bienes a través de una interfaz digital

Las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital son otro tipo de entregas de bienes que afecta al comercio electrónico y se consideran también operaciones B2C.

Se consideran entregas de bienes a través de una interfaz digital⁴⁴ cuando un empresario o profesional vende a través de una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma de venta u otras plataformas similares (como por ejemplo Amazon o eBay) siempre que se cumpla lo siguiente:

- Cuando el valor intrínseco de las ventas a distancia de los bienes importados no exceda de 150 euros.
- Cuando la entrega de bienes se produzca en el interior de la Unión Europea por parte de un empresario o profesional que no se encuentre establecido en ella y con destino

⁴⁰ Artículo 14 (Adquisiciones no sujetas) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

⁴¹ Artículo 68 (Lugar de realización de las entregas de bienes). Tres. c) y d) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

⁴² Agencia Tributaria. (s.f.). Nuevo régimen de tributación de las ventas a distancia y ampliación de la ventanilla única.

⁴³ Se utilizarán las siglas IOSS para hacer referencia al concepto *Import One Stop Shop*.

⁴⁴ Artículo 8 bis (Entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

a un consumidor final o a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo del impuesto.

En ambos casos se considerará que el empresario o profesional propietario de la interfaz digital ha recibido y después entregado y transportado por su cuenta los respectivos bienes.

A efectos de IVA, los empresarios o profesionales propietarios de la interfaz digital serán considerados como vendedores cuando el empresario o profesional que use dicha interfaz no esté establecido en la Unión Europea y se importen los bienes desde un territorio tercero.

1.5. Régimen de Ventanilla Única

El régimen de Ventanilla Única (OSS) surge como una modificación de la Mini Ventanilla Única (MOSS⁴⁵), se amplía el régimen exterior a la Unión y el régimen de la Unión, además se añade el régimen de importación.

La OSS es un régimen voluntario por lo que los empresarios y profesionales pueden optar por acogerse al régimen o no. La ventaja principal es que a través de la OSS se debe presentar una sola declaración de IVA común (el modelo 369⁴⁶ en España) para todas las operaciones que se incluyan en el régimen para todos los Estados miembro de la Unión Europea en conjunto. Esta declaración se presentará en el Estado miembro de identificación. En el caso de no estar acogido a este régimen el empresario o profesional deberá identificarse en cada uno de los países y presentar una declaración de IVA en cada país. La presentación del modelo 369 no exime de presentar el modelo 303⁴⁷ referente al resto de operaciones. Una vez se haya optado por tributar por este régimen, todas las operaciones que se incluyan deberán tributar de esta manera: no se podrá tributar por una operación en un país por este régimen y, en cambio, en otro país de la Unión Europea tributar de forma distinta.

La característica principal del régimen es que, al sobrepasar los umbrales marcados para cada tipo de operación, ésta se localizará en el Estado miembro de consumo y se deberá aplicar el tipo impositivo de IVA de ese Estado. Se considerará Estado miembro de consumo aquel en el que se encuentre el consumidor final.

Existen tres modalidades distintas de OSS, y un empresario o profesional puede estar en más de una modalidad por el hecho de tener operaciones diferentes. Para darse de alta en cada una de las modalidades se debe presentar una declaración censal, en España el modelo 035⁴⁸. Veamos las características⁴⁹⁵⁰ principales de cada una de las modalidades:

⁴⁵ Se utilizarán las siglas MOSS para hacer referencia al concepto *Mini One Stop Shop* y Mini Ventanilla Única.

⁴⁶ Agencia Tributaria. (s.f.). Modelo 369. Declaraciones de IVA del régimen *One Stop Shop* (OSS).

⁴⁷ Agencia Tributaria. (s.f.). Modelo 303. IVA. Autoliquidación.

⁴⁸ Agencia Tributaria. (s.f.). Formulario 035. Registro censal de los regímenes especiales aplicables a las prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes y determinadas entregas interiores.

⁴⁹ Comisión Europea. (2021). Guía de la ventanilla única del IVA.

⁵⁰ Agencia Tributaria. (2023). Los nuevos regímenes especiales de ventanilla única aplicables a las prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes y determinadas entregas interiores.

	Régimen exterior a la Unión (UEOSS)	Régimen de la Unión (UOSS)	Régimen de importación (IOSS)
Sujeto Pasivo	No establecidos en la UE.	Establecidos en la UE.	Establecidos dentro y fuera de la UE, también en el caso de las interfaces digitales.
		Establecidos dentro y fuera de la UE.	
		Interfaces digitales establecidas dentro y fuera de la UE.	
Estado miembro de identificación	Cualquier Estado miembro.	<u>Sujeto pasivo en la UE:</u> Donde esté establecida la actividad económica o el establecimiento permanente.	<u>Sujeto pasivo en la UE:</u> Donde esté establecida la actividad económica o el establecimiento permanente.
		<u>Sujeto pasivo fuera de la UE:</u> Estado miembro desde el que se expidan los bienes.	<u>Sujeto pasivo fuera de la UE:</u> Estado miembro del intermediario.
Estado miembro de consumo	Cualquier Estado miembro.	<u>Servicios:</u> Cualquier Estado miembro, a excepción del de identificación del sujeto pasivo.	Cualquier Estado miembro.
		<u>Bienes:</u> Cualquier Estado miembro, a excepción del de inicio de la expedición o transporte.	
Tipos de operaciones incluidas	Prestaciones de servicios de empresarios a consumidores finales en la UE.	Prestaciones intracomunitarias de servicios de empresarios a consumidores finales.	Ventas a distancia de bienes importados, cuando el envío sea inferior a 150€.
		Ventas a distancia intracomunitarias de bienes.	
		Entregas de bienes nacionales cuando el vendedor de los bienes no esté establecido en la UE (sin transporte de un Estado a otro).	

Tabla 3: Elaboración Propia. Fuente: Agencia Tributaria y Comisión Europea.

2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes

Las adquisiciones intracomunitarias de bienes son operaciones B2B, es decir, entre empresarios.

Se entenderán como adquisiciones intracomunitarias⁵¹ las compras de bienes muebles o corporales que se expidan o transporten desde un Estado miembro a otro con destino al adquirente, por parte del vendedor, el comprador o un tercero en nombre de alguno de los anteriores. Estas adquisiciones estarán sujetas al impuesto cuando se efectúen a título oneroso, y tanto el transmitente como el adquirente tengan la condición de empresario o profesional y estén establecidos en un país de la Unión Europea distinto.

⁵¹ Artículo 15 (Concepto de adquisición intracomunitaria de bienes) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

Desde la visión española el sujeto pasivo del impuesto es el adquirente y la operación se localizará en España, produciéndose la inversión del sujeto pasivo, por lo tanto, el adquirente auto repercutirá y deducirá el IVA correspondiente aplicable a cada tipo de bien. Estas operaciones se deberán declarar en el modelo 349.

Adicionalmente, también se consideran adquisiciones intracomunitarias de bienes las siguientes operaciones:

- Las adquisiciones de bienes que procedan de otro Estado miembro cuando el vendedor tenga la condición de empresario o profesional y el comprador sea una persona jurídica que no actúe como empresario y el importe de todas las adquisiciones de los demás Estados miembro supere el límite de 10.000 euros.
- La adquisición de los medios de transporte nuevos, independientemente de quién sea el comprador o el vendedor, incluso si son particulares.
- La recepción, por parte de un empresario o profesional, de sus propios bienes procedentes de otro Estado Miembro.
- La adquisición de bienes entre empresarios o profesionales, transportados de un Estado Miembro a otro en un acuerdo de venta de bienes en consignación.

3. Importaciones de bienes

En las importaciones⁵² es indiferente la condición del importador, ya sea empresario, profesional o particular. Estarán sujetas al IVA todas las importaciones sin importar el fin al que se destinen o la condición del importador.

Las importaciones se entienden como adquisiciones de bienes procedentes de países o territorios terceros, es decir, que no formen parte de la Unión Europea.

Para poder importar los bienes adquiridos se deben realizar los trámites correspondientes en las aduanas y estar en posesión de un Documento Único Administrativo (DUA) para poder despachar los bienes.

Estarán exentas⁵³ las importaciones de bienes cuyas entregas en el interior estarían exentas. Adicionalmente, las importaciones entre empresarios o profesionales que se transporten

⁵² Artículo 18 (Concepto de importación de bienes) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

⁵³ Artículo 27 (Importaciones de bienes cuya entrega en el interior estuviese exenta del Impuesto) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

desde un país o territorio tercero con recepción en un Estado miembro para su posterior transporte a otro Estado miembro estarán exentas⁵⁴.

Existen otras importaciones específicas que están exentas, como las importaciones de bienes personales o las importaciones en régimen de viajeros.

En las importaciones, el IVA se paga cuando el bien pasa por la aduana. La base imponible⁵⁵ del IVA se compone por el valor del bien importado, los impuestos que gravan la importación (tasas, aranceles, etc.) y los gastos accesorios como el transporte. A esta base imponible se le aplicará el tipo de IVA correspondiente según el bien que se importe.

4. Casos prácticos

En este apartado se resolverán⁵⁶ dos casos prácticos⁵⁷ que reflejan los distintos tipos de operaciones de IVA relacionadas con el comercio electrónico exterior desde la visión de España, analizando entregas y adquisiciones tanto en la Unión Europea como en el exterior de ella.

En el primer caso se detallan las operaciones que una empresa española realiza durante el año tanto a nivel nacional como exterior, y que se localizan en el TAI. En cambio, en el segundo caso se analizan distintas operaciones que una empresa no establecida en la Unión Europea realiza con particulares españoles, localizando estas operaciones en el TAI.

4.1. Caso 1

La empresa “Moda *online*, SL” tiene su sede de la actividad en España y se dedica a la venta de productos de moda por internet a través de su propia tienda en línea, realizando envíos a todos los países de la Unión Europea. Durante el año anterior (2022) el importe de las ventas a distancia no superó los 10.000€ (excluido el IVA). Además, “Moda *online*, SL” tiene un número de IVA válido y aparece en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI). La empresa tiene un almacén en Portugal. Durante el ejercicio 2023 realiza las siguientes operaciones en el siguiente orden, que se analizarán una por una. Todas las operaciones se transportan desde la sede del vendedor con destino al comprador, a no ser que se especifique lo contrario.

⁵⁴ Artículo 25 (Exenciones en las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

⁵⁵ Agencia Tributaria. (2023). Importaciones.

⁵⁶ Los casos prácticos se resuelven en base a la normativa explicada en el capítulo III de este trabajo.

⁵⁷ Las empresas y datos de los casos prácticos son ficticios y se explican a modo de ejemplo.

1) Ventas a particulares de Alemania por un importe total (IVA excluido) de 2.500€.

Como en el año anterior y tampoco en el año en curso se supera el límite de los 10.000€ para las ventas a distancia intracomunitarias, esta operación se localiza en España y se trata como una operación nacional. Se aplica el tipo de IVA del 21%.

2) Ventas a particulares de Francia por un importe total (IVA excluido) de 3.700€.

Como en el año anterior y tampoco en el año en curso no se supera el límite de los 10.000€ para las ventas a distancia intracomunitarias, esta operación se localiza en España y se trata como una operación nacional. Se aplica el tipo de IVA del 21%.

3) Ventas a particulares de España por un importe total (IVA excluido) de 45.000€.

Las ventas a particulares en España, que es donde está establecida la empresa, no computan para el límite de los 10.000€, por lo que se tratará como una operación nacional y se aplicará IVA del 21%.

4) Venta a la empresa “Moda italiana, SRL”, con sede de su actividad en Italia por 11.200€ (IVA excluido). Los datos de esta empresa constan en el ROI.

Como las dos empresas tienen un NIF intracomunitario a efectos de IVA, esta operación se tratará como una entrega intracomunitaria de bienes localizada en España. Esta entrega estará exenta de IVA y será la empresa italiana quien deberá auto repercutir y soportar el IVA de su país.

5) Compras de productos de moda a la empresa “La Última Tendencia, GmbH”, con sede en Alemania por 10.500€ (IVA excluido). Los datos de esta empresa constan en el ROI.

Como las dos empresas constan en el ROI, la operación se calificará como una adquisición de bienes intracomunitaria localizada en España. La empresa “Moda online, SL” es quien debe auto repercutir y soportar el IVA del 21%.

6) Ventas a particulares de Dinamarca por un importe total (IVA excluido) de 8.500€.

A partir de este momento, la empresa supera el umbral mínimo de los 10.000€ para las ventas a distancia intracomunitarias. A partir de este punto, deberá aplicar el tipo de IVA⁵⁸ correspondiente a cada uno de los países de la Unión Europea.

Concretamente, en las operaciones anteriores, la suma total de las ventas a distancia fue de 6.200€, por lo que de los 8.500€ de ventas a Dinamarca, los primeros 3.800€

⁵⁸ Your Europe. (2024). Tipos de IVA y normativa aplicable.

(hasta llegar a los 10.000€) se tratarán como una operación nacional localizada en España y se aplicará el tipo del 21%. En cambio, para los 4.700€ restantes se tratarán como ventas a distancia intracomunitarias localizadas en Dinamarca, y la empresa española deberá aplicar el tipo de IVA del país, que es el 25%.

Con relación a esta situación, la empresa “Moda *online*, SL” decide presentar el modelo 035 y darse de alta en el régimen especial de Ventanilla Única (OSS).

- 7) Compra de unos vestidos a la empresa “Dress, LLC” con sede en Estados Unidos. Los productos se transportan directamente desde Estados Unidos a España. El importe de la compra es de 5.000€ (IVA excluido).

Se trata de una importación de bienes localizada en España, una vez la mercancía se despache en la aduana se procederá a aplicar y liquidar el IVA del 21% a la base imponible, que también incluirá los impuestos y los gastos accesorios de la importación.

- 8) Ventas a particulares de Portugal por un importe total (IVA excluido) de 15.000€. El transporte se realiza desde España al almacén que la empresa tiene en Portugal, para su posterior distribución en el país.

Como la empresa tiene un almacén en Portugal, y el movimiento intracomunitario se destina a dicho almacén, la operación se tratará de distintas formas.

En primer lugar, será una entrega intracomunitaria de bienes exenta que se localizará en España. A continuación, cuando los bienes lleguen al almacén se tratará como una adquisición intracomunitaria de bienes localizada en Portugal y sujeta al IVA del país del 23%, y, por último, cuando los bienes se distribuyan a los particulares se tratará de una operación nacional localizada en Portugal y sujeta al IVA del 23%. No se considerará como venta de bienes a distancia.

- 9) Venta a la empresa “Ropa, SRL”, con sede de su actividad en Italia por 6.700€ (IVA excluido). Los datos de esta empresa no constan en el ROI.

Como los datos de la empresa no constan en el ROI no se podrá tratar como una entrega de bienes intracomunitaria, y por lo tanto no gozará de exención. Se tratará como una venta interior que se localizará en España, y se deberá aplicar el IVA del 21%.

- 10) Ventas a particulares de Malta por un importe total (IVA excluido) de 12.600€.

Como se superó el umbral mínimo de los 10.000€ para las ventas a distancia intracomunitarias, los 12.600€ íntegramente se localizarán en Malta y se aplicará el tipo del país, que es el 18%.

- 11) Compra de productos de moda a la empresa “Ropa de marca, SL”, con la sede de su actividad en España por un importe total (IVA excluido) de 22.500€.

Como los dos empresarios están en España, la operación se tratará como una operación nacional localizada en España. Se aplicará el IVA correspondiente del 21%.

- 12) Compra de mercaderías de la empresa alemana “La Última Tendencia, GmbH” por valor de 5.600€ (IVA excluido). Los datos de la empresa constan en el ROI. El transporte se efectúa por un intermediario desde Francia a España.

Esta transacción generará tres operaciones distintas localizadas en varios países, es lo que se conoce como una operación triangular. En primer lugar, para el vendedor alemán será una entrega intracomunitaria de bienes exenta, localizada en Alemania. El intermediario francés realiza dos operaciones, una adquisición intracomunitaria de bienes localizada en España, que está exenta según el artículo 26.3. de la Ley 37/1992, por no estar establecido en España, y también una entrega nacional localizada en España, sujeta y no exenta. Como el intermediario francés no está establecido a efectos de IVA en España, será la empresa “Moda *online*, SL” el que repercutirá y soportará el IVA con la compra. Se producirá la inversión del sujeto pasivo.

Durante el ejercicio 2023 la empresa “Moda *online*” deberá presentar los siguientes modelos con relación al IVA:

- Modelo 303 referente a la liquidación del IVA, informando de todas las operaciones, menos las ventas a distancia que se hayan localizado en otros países.
- Modelo 349 para informar de las operaciones intracomunitarias, detallando las entregas intracomunitarias, las adquisiciones intracomunitarias y las operaciones triangulares.
- Modelo 369 para la liquidación de las ventas a distancia que tributan por el régimen especial de Ventanilla Única.
- Modelo de liquidación de IVA de Portugal, para las ventas que se han realizado a través del almacén allí establecido.

4.2. Caso 2

La empresa “Informática, LLC”, se dedica a vender productos de informática en todo el mundo y tiene su sede de actividad en Estados Unidos. No está establecido en ningún país de la Unión Europea. La empresa vende productos a través de su página web y a través de una plataforma llamada “Compras por internet” que actúa como una interfaz digital. La empresa

está acogida tanto al régimen de ventanilla única de importación (IOSS) como al régimen de la Unión (OSS). Durante el ejercicio 2023 ha realizado las siguientes operaciones con consumidores finales establecidos en España, con el siguiente orden:

- 1) Venta unitaria a un particular en España por 120€ (IVA excluido). Los bienes se transportan desde Estados Unidos a España.

Como la venta unitaria es inferior a 150€, la importación estará exenta en España y la empresa deberá aplicar IVA español del 21%. La operación se registrará por el régimen IOSS.

- 2) Venta unitaria a un particular en España por 550€ (IVA excluido). Los bienes se transportan desde Estados Unidos a España.

Como la venta unitaria es superior a 150€, la importación no estará exenta y deberá tributar en España. La venta deberá llevar IVA español del 21%, y se liquidará por el régimen OSS.

- 3) Ventas a través de la interfaz digital a particulares españoles por valor de 12.500€ (IVA excluido). Los bienes son transportados desde Alemania, donde se encuentran ubicados, a España.

Como los productos se encuentran en la Unión Europea, se tributará por el régimen OSS. Se tratará como una venta a distancia intracomunitaria localizada en España y se aplicará el IVA del 21%.

La empresa "Informática, LLC" ha elegido España como Estado miembro de liquidación del IVA, y deberá presentar el modelo 369 referente a todas estas operaciones, consideradas como ventas a distancia. Además, deberá presentar el modelo H7⁵⁹, que es la declaración de envíos de escaso valor que se aplica en los casos de exención de IVA. Concretamente en este caso, por la venta unitaria a particulares inferior a 150€.

⁵⁹ Agencia Tributaria. (s.f.). Declaración de envíos de escaso valor (H7) hasta 150 euros.

V. ANÁLISIS DE LAS PROBLEMÁTICAS ACTUALES A NIVEL EUROPEO

Una de las mayores ventajas que ha conllevado consigo el comercio electrónico es la facilidad de poder realizar operaciones entre distintos países, sobre todo entre países de la Unión Europea, ya que contamos con una normativa que busca la armonización fiscal entre los distintos Estados miembro.

En los últimos años se han hecho varias modificaciones normativas que han permitido solucionar algunos problemas, sin embargo, en la situación actual todavía quedan problemáticas que impiden que la gestión del IVA sea eficiente en la Unión Europea. En este apartado veremos los problemas identificados a partir del análisis⁶⁰ previo de la normativa.

1. Alta carga administrativa

Uno de los grandes problemas es la excesiva burocracia que existe actualmente a la hora de declarar y liquidar el IVA, para que cada uno de los Estados miembro pueda recaudar los impuestos que le corresponden. Dependiendo del tipo de operación se deben presentar una gran cantidad de modelos, de forma trimestral o anual.

Lo hemos visto en los casos prácticos⁶¹ del apartado anterior, un mismo empresario o profesional puede estar obligado a presentar el modelo 303, referente a la liquidación del IVA de las operaciones nacionales, el modelo 369, para las operaciones consideradas como ventas a distancia, y el modelo 349 para informar de las operaciones entre empresarios o profesionales de distintos Estados miembro. Para poder cumplir con estas obligaciones los sujetos pasivos tienen también la obligación de darse de alta en múltiples registros distintos.

Además, existe otra obligación formal a nivel europeo, que no está exactamente relacionada con el IVA, pero sí con las ventas y compras de mercancías entre los distintos países, y que se suma a la gran cantidad de modelos que se deben presentar. Este modelo es el Intrastat⁶², se trata de un documento estadístico en que se deben informar todas las operaciones de venta y de compra que se realizan entre distintos países de la Unión Europea, a partir del momento en que se supera un umbral que establece cada uno de los países, para las introducciones y las expediciones. Este modelo solicita una gran cantidad de datos que se deben informar para cada una de las transacciones que se efectúan.

⁶⁰ Véase capítulo II y III de este trabajo.

⁶¹ Véase capítulo III apartado 4.1. y 4.2. de este trabajo.

⁶² Marosa VAT. (2024). Límites Intrastat en Europa en 2024.

2. Devolución del IVA soportado

Otra de las grandes cuestiones del IVA intracomunitario es la recuperación del IVA soportado en las operaciones de ventas a distancia de bienes. Con las modificaciones normativas del año 2021 se intentó reducir la burocracia presentando una sola declaración, en lugar de tener que identificarse en cada uno de los países y liquidar en cada uno de ellos el IVA. Estas modificaciones fueron una solución para declarar el IVA repercutido, sin embargo, no solucionan la recuperación del IVA soportado⁶³.

El régimen de Ventanilla Única permite presentar una única declaración para las ventas, pero en el caso de las compras la devolución del IVA soportado se tiene que solicitar en cada uno de los países, lo que finalmente no soluciona la problemática.

Las opciones que los negocios tienen actualmente son acogerse al régimen de Ventanilla Única y presentar una solicitud de devolución de IVA en cada uno de los países con los que operen, o directamente no acogerse al régimen y seguir presentando una declaración de IVA en cada país, declarando tanto las ventas como las compras.

La solicitud de recuperación del IVA soportado es un proceso bastante lento y complicado, lo que puede poner en duda el principio de neutralidad del IVA para los empresarios y profesionales.

Hasta el 1 de enero de 2010 los empresarios o profesionales que hubieran soportado IVA en distintos países de la Unión Europea podían solicitar la devolución de ese IVA ante las Administraciones Tributarias de cada uno de los países.

A partir de esta fecha se modificó⁶⁴ la manera de solicitar la devolución, simplificando el proceso. Se pasó de tener que presentar una solicitud en cada una de las Administraciones Tributarias a poder presentar todas las solicitudes en la Administración⁶⁵ del Estado miembro de identificación. En España se presenta el modelo 360⁶⁶ para la devolución del IVA soportado de los sujetos pasivos establecidos en el TAI por las operaciones que se hayan efectuado en otro territorio de la Unión Europea. Para poder tener derecho a esta devolución, el IVA soportado debería haber sido deducible en España, es decir, que se trate de un empresario o profesional, que no realice exclusivamente operaciones que no generen el derecho a la deducción y que no tributen a través de los regímenes de agricultura, ganadería y pesca, o por el de recargo de equivalencia.

Esta modificación que se dio en 2010 no soluciona el problema, sino que sólo lo simplifica, porque la Administración Tributaria española se encarga de realizar la solicitud en cada uno

⁶³ Your Europe. (2022). Devoluciones del IVA: presentación de reclamaciones en línea.

⁶⁴ Directiva (UE) 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.

⁶⁵ Artículo 117 bis (Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta y Melilla correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312.

⁶⁶ Agencia Tributaria. (s.f.). Modelo 360-Modelo 361. IVA. Gestión de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio en el que soportan el Impuesto.

de los estados, pero finalmente la respuesta se tiene que dar por parte de cada uno de los Estados miembro, lo que origina retrasos en la devolución. Además, la solicitud de la devolución se hace de forma anual⁶⁷, suponiendo un mayor coste para el empresario durante el tiempo que pasa hasta que le efectúan el ingreso.

3. Desigualdad de tratamiento entre operaciones

3.1. *Desigualdad entre operaciones B2B y B2C*

Las operaciones entre empresas a nivel transfronterizo se declaran de forma distinta a las operaciones destinadas a consumidores finales. Como hemos visto, las operaciones B2B se declaran mediante la inversión del sujeto pasivo, mientras que las operaciones B2C se declaran como una operación nacional en un país o en otro dependiendo de si sobrepasan el umbral de los 10.000 euros.

La desigualdad a la hora de aplicar el IVA a una operación o a otra genera dificultades para los empresarios en el momento de facturar y aplicar el IVA correctamente a sus clientes. Los empresarios tienen que estar pendientes de todos los factores que puedan afectar a una operación para poder facturarla de la manera que le corresponda.

Esta desigualdad también puede generar problemas en la competencia y la fijación de precios por parte de los empresarios, ya que quienes vendan a particulares emitirán sus facturas con IVA y en cambio, quienes vendan a empresarios estarán exentos de aplicar IVA.

3.2. *Desigualdad entre operaciones B2B nacionales y B2B transfronterizas*

Lo mismo pasa con las operaciones B2B nacionales y las B2B entre países de la Unión Europea: se declaran de manera distinta. En el caso de las operaciones nacionales se aplica el IVA español correspondiente y en las operaciones transfronterizas los empresarios gozan de una exención del IVA repercutido, sin embargo, sí pueden deducir el IVA soportado. Esta situación genera los mismos problemas que el caso anterior, dificultades a la hora de fijar los precios y durante el proceso de facturación.

4. Aumento de costes para los negocios

La alta carga administrativa y el desconocimiento de los empresarios con relación al IVA supone la necesidad de contar con profesionales que les asesoren en las operaciones

⁶⁷ Agencia Tributaria. (2024). Instrucciones modelo 360.

transfronterizas. El asesoramiento y las gestiones que realizan los profesionales conlleva destinar una gran cantidad de tiempo, recursos y conocimientos, lo que hace que se trate de un servicio con un coste elevado, gasto que finalmente recae sobre el empresario para poder cumplir con todas las obligaciones y que cada estado pueda recaudar el IVA correspondiente.

El retraso en la devolución del IVA soportado en otros países de la Unión Europea es otro concepto que genera un mayor coste para los empresarios o profesionales. El principio fundamental del IVA es la neutralidad del impuesto, es decir, que el impuesto tiene que recaer sobre el consumidor final, no sobre el empresario, hecho que lo pone en duda al demorarse la devolución, teniendo que soportar las empresas el IVA de las compras durante el largo periodo de tiempo entre la solicitud pertinente y la devolución del importe.

5. Evasión fiscal

Cada año la Comisión Europea elabora un informe sobre la brecha del IVA. El estudio que se realizó en 2022⁶⁸ desvela que en el 2020 la pérdida de recaudación derivada de la evasión fiscal en los países de la Unión Europea fue de aproximadamente 99.000 millones de euros. En 2021 esta pérdida disminuyó de manera considerable, el estudio de 2023⁶⁹ muestra una pérdida de recaudación de unos 61.000 millones de euros, no obstante, sigue siendo una cifra muy elevada.

Esta evasión fiscal vendría motivada, en gran parte, por algunas de las problemáticas comentadas anteriormente. Por la dificultad de las gestiones, el desconocimiento, el elevado coste que supone y la alta carga administrativa.

Además, la evasión de impuestos también se vería motivada por una forma de controlar y recaudar que no es óptima para las necesidades actuales, y por un intercambio de datos ineficiente entre los distintos Estados miembro. El gran número de operaciones y modelos dificulta a los estados poder consultar y agrupar toda la información recopilada, del mismo modo, al tener cada país sus modelos y obligaciones formales dificulta la transmisión de datos entre ellos.

⁶⁸ European Commission. (2022). VAT gap in the EU: report 2022.

⁶⁹ European Commission. (2023). VAT gap in the EU: report 2023.

VI. POSIBLES SOLUCIONES A LA PROBLEMÁTICA ACTUAL

Después de haber visto las distintas problemáticas que afectan al IVA comunitario en las operaciones de comercio electrónico y a través del análisis previo de la normativa actual, se procederá a describir posibles soluciones que se podrían implementar para que la gestión del impuesto sea más eficiente.

1. Cambios en el IVA de las operaciones B2B

Igualar la manera de tratar las operaciones podría ser una solución en cuanto a la dificultad de facturar y liquidar el IVA correspondiente en base a si se trata de una operación B2B o una operación B2C.

En el caso de las operaciones B2B, entre empresarios de diferentes Estados miembro, el IVA se liquida a través de la inversión del sujeto pasivo; no obstante, este mecanismo no se podría aplicar a las operaciones B2C porque el destinatario es un consumidor final que no podemos identificar como sujeto pasivo del IVA. En el caso contrario sí que se podría igualar: en las operaciones B2C consideradas como ventas a distancia se aplica el IVA del país de destino, hecho que también se podría aplicar a las operaciones entre empresarios o profesionales.

La propuesta sería establecer un límite común para los dos tipos de operaciones a partir del cual se debería aplicar el IVA del país de destino, de esta manera se simplificaría el proceso de facturación por parte de los empresarios o profesionales y al tratarse como una operación nacional en el país de destino cada Estado Miembro recibiría la recaudación correspondiente.

Para ilustrarlo con un ejemplo imaginemos que un empresario español supera el límite establecido y vende tanto a consumidores finales como a empresarios o profesionales establecidos en Portugal, en los dos casos aplicaría el IVA portugués y reduciría la dificultad de facturar de una manera distinta las dos operaciones.

Esta solución también podría ayudar a mejorar la recaudación de los distintos países, ya que al aportar una mayor facilidad no se incurrirían en tantos errores por desconocimiento del empresario.

Adicionalmente, al aplicar el IVA en el país de destino ya sean operaciones B2B o B2C intracomunitarias o nacionales se reduciría la competencia derivada del tratamiento de cada tipo de operación y la dificultad a la hora de establecer precios de venta.

2. Deducibilidad del IVA en el régimen de Ventanilla Única

El IVA debe seguir el principio de neutralidad para los empresarios, para conseguirlo y mantenerlo se deberían hacer cambios en el proceso de devolución del IVA soportado cuando

se tributa a través del régimen de Ventanilla Única. Es un problema que el pago del IVA repercutido no se realice en el mismo momento que la devolución del IVA soportado.

La solución propuesta sería eliminar la actual manera de solicitar la devolución e incorporar en el mismo modelo 369 un apartado para poder deducir el IVA soportado correspondiente a los gastos necesarios incurridos en los distintos países de la Unión Europea.

De esta manera, el principio de neutralidad quedaría intacto y un mayor número de sujetos pasivos se acogerían al régimen de Ventanilla Única que por el momento es opcional. También hay que destacar que al dar una mayor facilidad para gestionar la devolución del IVA se podría ver reducida la evasión fiscal a la hora de declarar el IVA repercutido, ya sea de manera intencionada o no.

3. Única declaración de IVA para la Unión Europea

Siguiendo en la línea de las soluciones anteriores, al aplicar el mismo mecanismo para las operaciones B2B y B2C, se podría aplicar un único régimen de Ventanilla Única para ambos tipos de operaciones.

De este modo, si se añade la posibilidad de devolver el IVA soportado en el mismo régimen, podríamos contar con una única declaración para el IVA de todas las operaciones entre países de la Unión Europea.

La propuesta sería que cada país tuviera su propio modelo, que se presentaría a través de las pertinentes Administraciones Tributarias, como ya se viene haciendo con el modelo 369 en el caso de España. Se podría modificar el mismo modelo 369 para que fuera el único documento que contemplara las ventas entre empresarios, entre empresario y consumidor, y que en ambos casos se pudiera deducir el IVA soportado correspondiente.

Esta propuesta sería una solución para eliminar una parte bastante significativa de la alta carga administrativa que tienen que soportar los sujetos pasivos del impuesto. De esta manera, se podría eliminar el modelo 349 y el modelo 360, unificándolo en uno sólo: el modelo 369. Sería también una forma de poder controlar de manera más eficiente, por parte de las Administraciones Tributarias, todas las operaciones y la recaudación.

4. Proyecto ViDA de la Unión Europea

Hace pocos años la Unión Europea se pronunció con relación a la aplicación del IVA comunitario en las operaciones de comercio electrónico, afirmando que la legislación se había quedado obsoleta para estas operaciones. A raíz de esta afirmación se creó el proyecto

ViDA⁷⁰, por sus siglas en inglés *VAT in the Digital Age*, creando el 8 de diciembre de 2022 una propuesta de Directiva con el objetivo de conseguir una fiscalidad más equitativa y sencilla, y poder recuperar la recaudación perdida de los Estados Miembro según el informe de la brecha del IVA de 2022⁷¹.

La creación de este proyecto se basa en dos razones clave, vistas también en el apartado anterior; la pérdida de recaudación del IVA del año 2020 y la alta carga administrativa y los costes que esto supone para los sujetos pasivos.

Esta propuesta de Directiva pretende solucionar las actuales carencias del sistema del IVA comunitario aportando soluciones a partir de tres objetivos principales.

El primer objetivo es modernizar los procesos de recaudación actuales. Estamos en plena era digital y existen una gran cantidad de procesos que se podrían automatizar y modernizar. La propuesta sería implementar la facturación electrónica en el ámbito de las operaciones transfronterizas, de esta manera se podría informar de todas las operaciones a tiempo real favoreciendo un control óptimo y un intercambio de información más eficiente entre los Estados miembro.

El segundo objetivo es reforzar el papel de las plataformas digitales con relación a la recaudación del IVA en las prestaciones de servicios referentes al alquiler de alojamientos de corta duración y al transporte de pasajeros, permitiendo que estas plataformas puedan ejercer el papel de sujeto pasivo en algunos casos.

Por último, el tercer objetivo es evitar la necesidad de tener que darse de alta en múltiples registros a efectos de IVA en la Unión Europea. La propuesta sería crear un único registro para liquidar el IVA de todos los países de la Unión Europea.

Este registro sería válido para declarar los diferentes tipos de operaciones; las que estén acogidas al régimen OSS, IOSS, y las operaciones con inversión del sujeto pasivo. Es decir, la propuesta sería ampliar el actual régimen de Ventanilla Única para que las operaciones B2B también se pudieran liquidar en el mismo modelo. La posible solución supondría eliminar gran parte de la carga administrativa que soportan tanto las administraciones como los sujetos pasivos hoy en día y obtener un mayor control por parte de los estados a efectos de recaudación e información.

⁷⁰ Comisión Europea. (2022). Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital.

⁷¹ European Commission. (2022). VAT gap in the EU: report 2022.

VII. CONCLUSIONES

El comercio electrónico ha aumentado de manera drástica en los últimos años, llegando a suponer en España una parte importante del comercio total. Analizada su evolución, la previsión es que siga una tendencia al alza. La situación con relación al rápido crecimiento de este tipo de comercio ha provocado que la legislación referente al IVA se haya tenido que ir adaptando y modificando de forma constante en la Unión Europea, en muchas ocasiones de forma reactiva y no proactiva.

Aun habiéndose modificado la normativa siguen existiendo problemas que hacen complicada la gestión del IVA en el ámbito del comercio electrónico. Problemas tales como la alta carga administrativa para los contribuyentes, la existencia de múltiples registros o la evasión fiscal, entre otros, no permiten conseguir una gestión eficiente de este impuesto por parte de los distintos Estados miembro.

Estas problemáticas ponen de manifiesto que la hipótesis planteada se cumple, podemos decir que las normativas actuales que regulan la aplicación del IVA de las entregas de bienes en el ámbito del comercio electrónico en la Unión Europea se han quedado obsoletas y no están lo suficientemente adaptadas a la situación actual.

Para poder adecuar la legislación a los tiempos que corren es necesario que se apliquen cambios normativos que solucionen estas problemáticas, como la unificación y modernización de procesos. Es complicado hacer cambios legislativos, pero es importante y necesario para contar con una mayor armonización fiscal, que es uno de los objetivos de la Unión Europea.

En un futuro próximo se prevén cambios, en este sentido la Unión Europea se ha pronunciado sobre este tema afirmando también que es necesario modificar la gestión actual para adaptarla a la era digital y poder obtener una recaudación más equitativa. Siguiendo esta línea estratégica, desde la Comisión Europea se ha elaborado una propuesta de directiva nombrando tres posibles soluciones, destacando, en mi opinión, la creación de un registro único para todos los países.

Finalmente, considero que si se aplican los cambios normativos previstos se solucionarán parte de las grandes problemáticas actuales. No obstante, en vistas de la tendencia del comercio electrónico y ante la posibilidad que éste vaya evolucionando e incluso irrumpen nuevos modelos de negocio, será necesario ir adaptando y modificando la normativa constantemente para poder estar a la altura de los avances y contar, así, con una aplicación del IVA eficiente y moderna.

VIII. BIBLIOGRAFÍA

Agencia Tributaria. (2023, 7 junio). *Los nuevos regímenes especiales de ventanilla única aplicables a las prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes y determinadas entregas interiores.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/cuestiones-generales.html?faqlId=b4fe790496d78710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>

Agencia Tributaria. (2023, 28 julio). *Importaciones.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2022/capitulo-04-sujetos-pasivos-repercusion-impositivo/importe-sobre-que-se-aplica-bi/importaciones-bi.html>

Agencia Tributaria. (2024, 5 febrero). *Adquisiciones y entregas intracomunitarias.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-operaciones-comercio-exterior/adquisiciones-entregas-intracomunitarias.html>

Agencia Tributaria. (2024, 26 marzo). *Instrucciones modelo 360.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/todas-gestiones/impuestos-tasas/iva/modelo-360-modelo-os-territorio-que-impuesto/instrucciones-modelo-360.html>

Agencia Tributaria. (s.f.). *Declaración de envíos de escaso valor (H7) hasta 150 euros.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/DB20.shtml>

Agencia Tributaria. (s.f.). *Formulario 035. Registro censal de los regímenes especiales aplicables a las prestaciones de servicios, ventas a distancia de bienes y determinadas entregas interiores.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/G333.shtml>

Agencia Tributaria. (s.f.). *Importaciones y exportaciones.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-operaciones-comercio-exterior/importaciones-exportaciones.html>

Agencia Tributaria. (s.f.). *La declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. Modelo 349.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2021/capitulo-9-declaraciones-informativas-iva-349/declaracion-recapitulativa-operac-intracomunitarias-modelo-349.html>

Agencia Tributaria. (s.f.). *Modelo 303. IVA. Autoliquidación.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/G414.shtml>

Agencia Tributaria. (s.f.). *Modelo 360-Modelo 361. IVA. Gestión de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio en el que soportan el Impuesto.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/GZ09.shtml>

Agencia Tributaria. (s.f.). *Modelo 369. Declaraciones de IVA del régimen One Stop Shop (OSS).* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/procedimientoini/G420.shtml>

Agencia Tributaria. (s.f.). *Nuevo régimen de tributación de las ventas a distancia y ampliación de la ventanilla única.* <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/manual-iva-2021/capitulo-1-novedades-destacar-2021/nuevo-reg-tributac-ventas-distancia-unica.html>

Bastero, M. (2024, 3 mayo). *Pequeña (gran) historia del eCommerce en España.* Marketing 4 Ecommerce. <https://marketing4ecommerce.net/historia-del-ecommerce-en-espana/>

BigCommerce. (2024, 22 abril). *Explicación de los diferentes tipos de comercio electrónico (2021).* BigCommerce. <https://www.bigcommerce.mx/articulos/ecommerce/tipos-de-modelos-de-negocio/>

Comisión Europea. (2021, marzo). *Guía de la ventanilla única del IVA.* https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/guides_en

Comisión Europea. (2022, 8 diciembre). *Propuesta de Directiva del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52022PC0701>

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (2023, 30 julio). *Volumen total de negocio por comercio electrónico en España desde el tercer trimestre de 2011 al cuarto trimestre de 2022 (en millones de euros)* [Gráfica]. In Statista. <https://es-statista-com.sire.ub.edu/estadisticas/496407/ingresos-por-ventas-en-el-comercio-electronico-en-espana/>

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (2023, 30 noviembre). *Volumen de negocio del comercio electrónico desde España hacia la Unión Europea del primer trimestre de 2014 al segundo trimestre de 2023 (en millones de euros)* [Gráfica]. In Statista. [Facturación trimestral de e-commerce de España a la UE 2014-2023 | Statista \(ub.edu\)](https://es-statista-com.sire.ub.edu/estadisticas/496407/ingresos-por-ventas-en-el-comercio-electronico-en-espana/)

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (2023, 30 noviembre). *Volumen de negocio del comercio electrónico desde los países de la Unión Europea hacia España del primer trimestre de 2014 al segundo trimestre de 2023 (en millones de euros)* [Gráfica]. In Statista. [Ecommerce: facturación trimestral de transacciones de UE a España 2014-2023 | Statista \(ub.edu\)](https://es-statista-com.sire.ub.edu/estadisticas/496407/ingresos-por-ventas-en-el-comercio-electronico-en-espana/)

De Anta, G. (2022, 3 junio). *Compradores Online Vs Compradores Offline: ¿en qué se diferencian?* <https://www.iebschool.com/blog/compradores-online-vs-compradores-offline-marketing-digital/#:~:text=La%20principal%20diferencia%20entre%20unos,para%20conseguir%20lo%20que%20buscan.>

El Periódico. (2020, 7 diciembre). *Ikea dejará de publicar su catálogo*. [www.elperiodico.com. https://www.elperiodico.com/es/economia/20201207/ikea-dejara-publicar-catalogo-10125008](https://www.elperiodico.com/es/economia/20201207/ikea-dejara-publicar-catalogo-10125008)

eMarketer. (2023, 22 diciembre). *Ingresos procedentes de las ventas de comercio electrónico a nivel mundial entre 2014 y 2027 (en miles de millones de dólares)* [Gráfica]. In Statista. <https://es-statista-com.sire.ub.edu/estadisticas/1242096/facturacion-del-comercio-electronico-mundial/>

España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado, 29 de diciembre de 1992 núm. 312. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>

España. Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores. Boletín Oficial del Estado, 28 de abril de 2021 núm. 101. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-6872>

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. (2022). *VAT gap in the EU : report 2022*, Publications Office of the European Union. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/109823>

European Commission, Directorate-General for Taxation and Customs Union, Poniatowski, G., Bonch-Osmolovskiy, M., Śmietanka, A. (2023). *VAT gap in the EU : 2023 report*, Publications Office of the European Union. <https://data.europa.eu/doi/10.2778/911698>

Folguera, A. (2023). *El Impuesto sobre el Valor Añadido en la UE*. MD5D9 Contabilidad y Fiscalidad. Fiscalidad internacional. Universitat de Barcelona. <https://campusvirtual.ub.edu/mod/folder/view.php?id=5033551>

IAB Spain. (2023, 30 junio). *Canales de información consultados por los internautas antes de comprar online en España en 2023* [Gráfica]. In Statista. <https://es-statista-com.sire.ub.edu/estadisticas/498680/fuentes-que-influyeron-en-los-internautas-para-realizar-compras-online-en-espana/>

INE. (2023, 25 octubre). *Evolución del porcentaje de compras y ventas de comercio electrónico sobre el total de compras y ventas realizadas en España de 2008 a 2022* [Gráfica]. In Statista. <https://es-statista-com.sire.ub.edu/estadisticas/479921/porcentaje-de-compras-y-ventas-via-comercio-electronico-espana/>

Marosa VAT. (2024, 12 abril). *Límites Intrastat en Europa en 2024*. <https://marosavat.com/es/limites-intrastat-en-europa/>

Unión Europea. (s.f.) Tipos de legislación | Unión Europea. https://european-union.europa.eu/institutions-law-budget/law/types-legislation_es

Unión Europea. Directiva (UE) 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Diario Oficial de la Unión Europea, 11 de diciembre de 2006 núm. 347. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-82505>

Unión Europea. Directiva (UE) 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro. Diario Oficial de la Unión Europea, 20 de febrero de 2008 núm. 44. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2008-80272>

Unión Europea. Directiva (UE) 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes. Diario Oficial de la Unión Europea, 10 de noviembre de 2009 núm. 292. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2009-82129>

Unión Europea. Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes. Diario Oficial de la Unión Europea, 29 de diciembre de 2017 núm. 348. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2017-82602>

Unión Europea. Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes. Diario Oficial de la Unión Europea, 2 de diciembre de 2019 núm. 310. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2019-81849>

Your Europe. (2022, 7 junio). *Devoluciones del IVA: presentación de reclamaciones en línea*. https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-refunds/index_es.htm

Your Europe. (2024, 22 abril). *Tipos de IVA y normativa aplicable.*
https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_es.htm