

# Máster de Contabilidad y Fiscalidad

---

**Título:** Implicación del IVA en el comercio *online*

**Autoría:** Albert Roig Niñerola

**Tutoría:** Ángel Maria Cenicerros Gratis

**Departamento:** Departamento de Economía

**Curso académico:** 2023-2024



UNIVERSITAT DE  
BARCELONA

Facultat d'Economia  
i Empresa



## RESUMEN Y PALABRAS CLAVE

**Resumen:** En el presente estudio se analiza la implicación del IVA en el comercio *online*, pasando a detallar conceptos básicos sobre este tema en cuestión, como qué se entiende por servicios prestados por vía electrónica o la implicación que tiene el grado de intervención humana. Posteriormente, se analiza la evolución de la normativa de IVA a través de las Directivas europeas y la consiguiente trasposición a la normativa española, ampliando el estudio en el régimen especial de mini ventanilla única y el actual de ventanilla única. También se verá el papel fundamental de las interfaces electrónicas, todo ello para poder entender si esta evolución ha contribuido de manera positiva a la simplificación de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos del impuesto.

**Palabras clave:** Impuesto sobre el Valor Añadido, Directiva, Estado miembro, prestación de servicios por vía electrónica, mini ventanilla única, ventanilla única, interfaz electrónica y neutralidad fiscal

**Abstract:** This study analyses the implication of VAT in online commerce, going on to detail basic concepts on this issue, such as what is understood by services provided electronically or the implication of the degree of human intervention. Subsequently, the evolution of VAT regulations through the European Directives and their subsequent transposition into Spanish legislation is analysed, extending the study to the special mini-one-stop-shop regime and the current one-stop-shop regime. The fundamental role of electronic interfaces will also be examined, in order to understand whether these developments have contributed positively to the simplification of tax obligations for taxpayers.

**Key words:** Value Added Tax, Directive, Member State, electronic delivery of services, mini-one-stop-shop, one-stop-shop, electronic interface, and tax neutrality.

## ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN.....	3
II.	ALCANCE.....	4
III.	CONCEPTO DE SERVICIOS PRESTADOS POR VIA ELECTRÓNICA.....	5
	<b>3.1 Definición y tipos de comercio.....</b>	5
	<b>3.2 Comercio electrónico y su evolución.....</b>	8
	<b>3.3 La importancia del grado de intervención humana.....</b>	10
IV.	EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA.....	15
	<b>4.1 Regulación histórica de la normativa.....</b>	15
	<b>4.2 Entrada en vigor de las nuevas medidas de 2015.....</b>	19
	<b>4.3 Últimas modificaciones del régimen de tributación del comercio electrónico.....</b>	21
V.	RÉGIMEN ESPECIAL DE DECLARACIÓN ( <i>MOSS</i> Y <i>OSS</i> ).....	25
	<b>5.1 Situación previa al régimen especial <i>MOSS</i>.....</b>	25
	<b>5.2 Régimen espacial <i>MOSS</i>.....</b>	25
	<b>5.3 El nuevo régimen especial <i>OSS</i>.....</b>	28
	<b>5.3.1 Régimen especial de las importaciones (<i>IOSS</i>).....</b>	30
	<b>5.4 Evolución del régimen.....</b>	31
VI.	EL PAPEL DE LAS INTERFACES.....	33
VII.	COMPARACIÓN Y POSIBLES MEJORAS DEL RÉGIMEN.....	37
	<b>7.2 Mejoras del régimen.....</b>	38
VIII.	CONCLUSIONES.....	40
IX.	BIBLIOGRAFÍA.....	42
X.	ANEXOS.....	43
	<b>10.1 Anexo I.....</b>	43
	<b>10.2 Anexo II.....</b>	44
	<b>10.3 Anexo III.....</b>	45
	<b>10.4 Anexo IV.....</b>	47

## I. INTRODUCCIÓN

El origen de este estudio nace con el cambio en el modelo de negocio que estamos experimentando en los últimos tiempos, con un gran aumento del comercio electrónico, la digitalización y una disminución en cuanto a la presencialidad respecta, alterando entonces el modo y la forma de prestar los servicios. Todo ello genera una necesidad de que los Estados se adapten a los nuevos tiempos y modifiquen la normativa respecto el Impuesto sobre el Valor Añadido, en este caso al tratarse de un impuesto armonizado en el ámbito europeo, serán los países miembros los que deberán adaptar sus normativas a la Directiva europea. Si bien este estudio pretende analizar estos cambios implementados, uno de los objetivos es ver si mediante las modificaciones mencionadas se produce una simplificación en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales y, ver si los países miembros están preparados para poder afrontar esta nueva regulación sin generar grandes costes indirectos a los sujetos pasivos del impuesto.

El punto de partida es la explicación de las distintas situaciones que se pueden generar en esta nueva manera de prestar servicios, ya que al existir la posibilidad de prestarse desde distintos países es necesario poder hacer un buen control de una correcta tributación de estos. Todo ello nos lleva a otro de los objetivos del presente estudio, que es ver si se cumple otra de las cosas que persigue la Directiva, la tributación en destino (a partir del 2015). Será necesario analizar la Directiva europea al respecto junto con las recientes modificaciones, para posteriormente poder realizar el mismo estudio de la trasposición a la legislación española. Por último, otro de los objetivos perseguidos será el de poder ver si mediante las modificaciones aplicadas a la Ley del IVA, se sigue manteniendo el principio de neutralidad fiscal del impuesto, y del mismo modo ver cómo ha influido en todos aquellos sujetos pasivos del impuesto, tanto operadores comunitarios como los no comunitarios. A modo de concluir el estudio, se propondrán posibles soluciones a los principales problemas que se derivan de todos los cambios experimentados.

## II. ALCANCE

Nos encontramos ante un estudio de gran alcance por ser una normativa aplicable en todos los países de la Unión Europea. Dicho esto, cabe destacar que las directivas europeas no son de aplicación directa, sino que son los países quienes tienen la potestad y obligación de trasponer la normativa del modo que crean más conveniente, pero sin interferir en el objetivo que se persigue. Es por ello por lo que el alcance se delimitará en el ámbito europeo, que es donde se centra la base de este estudio.

Es importante destacar que el estudio se realizará a través del análisis de la evolución de la normativa, desde la primera mención a los servicios electrónicos hasta la normativa vigente en la actualidad, tanto a nivel europeo como a nivel estatal. Será necesario abordar los conceptos generales en cuanto a IVA en el comercio *online* para poder tener una visión más global y entender con profundidad el alcance de las modificaciones que ha experimentado la normativa. Además, entraremos en detalle a analizar el régimen especial, así como casos específicos, como pueden ser las interfaces digitales, que tienen especial relevancia para el estudio. Para terminar, será interesante ver como otro Estado ha realizado la trasposición de la Directiva europea a modo de comparativa.

### III. CONCEPTO DE SERVICIOS PRESTADOS POR VIA ELECTRÓNICA

#### 3.1 Definición y tipos de comercio

Empezamos con un estudio que va a ir de la mano de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, es decir, la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (de ahora en adelante Ley IVA), donde encontramos una primera distinción en el hecho imponible del impuesto entre dos grandes grupos, que son las entregas de bienes y las prestaciones de servicios. Debemos conocer dichos conceptos con más profundidad, ya que son fundamentales a la hora de distinguir entre los distintos tipos de operaciones. Para ello, debemos ir a los artículos concretos de la ley para ver cómo se definen.

Por un lado, y en cuanto a entregas de bienes respecta, nos encontramos en el artículo 8 de la mencionada ley, donde nos detalla que tendrán la consideración de entregas de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, si bien es verdad que la ley se extiende más en este ámbito, enumerando operaciones concretas que tendrán también la consideración de entregas de bienes. Por otro lado, en el artículo 11 nos detalla el concepto de prestación de servicios, indicándonos que se considerará una prestación de servicios toda operación sujeta al tributo que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Del mismo modo que con las entregas de bienes, en este caso la ley también detalla operaciones que podrían dar lugar a confusión y que también tienen la consideración de prestación de servicios. Vemos entonces que tenemos una distinción dependiendo de su naturaleza, es decir, de si se trata de algo intangible o tangible, y a raíz de esto van a existir distintas reglas de localización al respecto.

Para entrar en más profundidad, deberemos dirigirnos al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica<sup>1</sup>, que forman parte del denominado como comercio electrónico *online*. Sin embargo, necesitamos determinar el concepto de servicios prestados por vía electrónica, ya que forman parte central del presente estudio.

---

<sup>1</sup> Comprendidos dentro del Título III Capítulo I de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre

De conformidad con el artículo 69 Tres de la Ley IVA, encontramos ahí la trasposición de la Directiva europea<sup>2</sup>, ya que recordemos, una Directiva es de obligado cumplimiento para todos los Estados miembros, pero son ellos los que deben aplicarla a su vigente normativa. Entonces, para profundizar sobre el concepto de servicios prestados por vía electrónica, es más riguroso que nos vayamos a la mencionada Directiva y, en su caso, al Reglamento de ejecución<sup>3</sup>, en cuyo artículo 7 se establece la definición del concepto y del mismo modo se establece un amplio listado de servicios prestados por vía electrónica.

El artículo 7.1 del citado Reglamento establece que las prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica, que son las que contempla la Directiva europea, son aquellos servicios que sean prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza estén mayormente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información. De este texto podemos extraer los cuatro requisitos necesarios para que un servicio se entienda prestado por vía electrónica; que sean suministrados por Internet o una red electrónica, que requiera un grado de intervención humana mínimo, que sean servicios mayoritariamente automatizados y que dichos servicios prestados no sean viables al margen de la tecnología de la información.

Además, para ampliarnos la información, en el punto número 2 del mismo artículo, nos detalla un seguido de casos en los que se entienden como servicios prestados por vía electrónica, que, entre ellos, destacan<sup>4</sup>:

- a) Suministro de productos digitalizados como programas informáticos o sus actualizaciones
- b) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, así como su mantenimiento a distancia de los programas y equipos
- c) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de las bases de datos

---

<sup>2</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006

<sup>3</sup> Reglamento de ejecución (UE) N°282/2011 del consejo de 15 de marzo de 2011

<sup>4</sup> Véase la lista completa en el Anexo I

- d) Suministro de música, películas y juegos
- e) Suministro de enseñanza a distancia
- f) Servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta de datos específicos de un cliente
- g) Administración de sistemas remotos
- h) Depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos

Sin embargo, en la Ley IVA se añade que el hecho de haber realizado comunicaciones entre el cliente y el proveedor por correo electrónico no será motivo suficiente para considerarse un servicio prestado por vía electrónica. Esto es muy útil porque existen muchos casos en que los profesionales, es decir, los prestadores del servicio, mantienen una constante comunicación con el cliente a través del correo electrónico, ya sea para resolver dudas, envío de documentación o confección de informes entre otras, como vemos en profesiones como las de abogacía, consultoría o asesoría fiscal. Pues bien, la normativa española nos aclara que en dichos casos no tendrán la consideración de entenderse como servicios prestados por vía electrónica, por el mero hecho de que las comunicaciones hayan sido realizadas a través del correo electrónico.

Una vez ya tenemos claro cuál es la gran distinción entre entregas de bienes y prestaciones de servicios y, conocemos el concepto de servicios prestados por vía electrónica, vemos de una manera más clara que estos servicios se encuentran dentro de las prestaciones de servicios, en un marco de comercio normal de las prestaciones de servicios, pero no es el único tipo de comercio que existe, ya que puede existir un producto cuyo pedido se realice por vía electrónica, pero que requiera una expedición física de la mercancía, por el hecho de que es un bien corporal. En este caso, nos encontraremos dentro del conocido como comercio *offline*, que distará del comercio *online* porque en este último es necesario que todo el proceso se realice a través de

medios informáticos o telemáticos, desde la contratación hasta la puesta a disposición del producto al cliente que será de manera digitalizada y no física.

Estos dos tipos de comercio, el comercio *offline* y *online* pueden dar lugar a distintos tipos de operaciones con sus respectivos tratamientos fiscales, pudiendo tratarse de importaciones, exportaciones, entregas o adquisiciones intracomunitarias de bienes entre otras, pero para el alcance del presente estudio, nos centraremos en estudiar los servicios prestados por vía electrónica haciendo referencias a algunos tipos de comercio *offline* como podría ser el régimen de ventas a distancia<sup>5</sup>. Dichas ventas a distancia, que las encontramos reguladas en el artículo 68 Tres de la Ley IVA, han jugado un papel muy importante en el comercio europeo, generando la necesidad de modificación de la normativa que regulaba su tratamiento fiscal. Si bien es cierto, en ambos casos, tanto para las entregas de bienes como para las prestaciones de servicios entre los Estados miembros de la Unión Europea, la finalidad de todas estas modificaciones que han experimentado las leyes, tienen como finalidad reducir la carga de trabajo adicional que puede suponer para los empresarios el hecho de identificarse en todos y cada uno de los Estados donde realiza ventas, ya sean de bienes o de servicios, hecho que sucedería si rigiera el sentido estricto de la tributación en destino, pero este es un tema que veremos más adelante.

### **3.2 Comercio electrónico y su evolución**

Entendemos por comercio electrónico todas aquellas transacciones, ya sean entre empresas o entre empresas y personas físicas, que se realizan mediante medios telemáticos. Esto significa, que no existe presencia física en el momento de las transacciones.

Como ya hemos mencionado con anterioridad, dicho comercio engloba a los servicios prestados por vía electrónica, comprendidos en el artículo 69 Tres de la Ley IVA, donde encontramos un listado con un seguido de servicios que tienen dicha consideración. Si bien es cierto que se mencionan en una lista los casos positivos en los que se tiene la consideración de servicios prestados por vía electrónica, en el mencionado Reglamento de Ejecución de la Directiva, en su artículo 7, apartado 3,

---

<sup>5</sup> Dentro del conocido régimen de ventanilla única o OSS

encontramos una lista<sup>6</sup> totalmente contraria, con los casos en los que no se tendrá tal consideración, para que no puedan quedar dudas al respecto.

Conociendo el término de comercio electrónico, es importante ver la evolución reciente que ha tenido en nuestra economía, y es que claramente vemos que existe un patrón creciente, por ser un modelo de negocio que cada vez genera más ingresos, muestra de ello se puede observar en el siguiente gráfico:

EVOLUCIÓN TRIMESTRAL DEL VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y VARIACIÓN INTERANUAL (millones de euros y porcentaje)



Gráfica 1<sup>7</sup>

Como podemos observar, teniendo en cuenta que las barras azules muestran el volumen total del negocio en euros y, que la línea amarilla nos muestra la variación interanual, vemos que desde el segundo trimestre del 2020 ha experimentado un constante crecimiento. Existen períodos en los que el volumen de negocio ha sido más moderado, pero siempre con una variación positiva respecto el año anterior, llamándonos la atención el primero, segundo y tercer trimestre del 2022 o el primero del 2023, donde en todos ellos se ha obtenido una variación positiva superior al 20 por ciento.

<sup>6</sup> Véase la lista completa en el Anexo II

<sup>7</sup> Fuente: Gráfica obtenida de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia

Del anterior gráfico podemos llegar a la conclusión que el comercio online es cada vez más importante en nuestro país y en los últimos años ha tenido un mayor protagonismo, llegando a generar un volumen de negocio superior a los 19.000 millones de euros entre finales del 2022 e inicios del año 2023. Los sectores que se llevan el protagonismo son las agencias de viajes y los operadores turísticos, con el 9,4% de la facturación total, el transporte aéreo y las prendas de vestir, con un peso del 6,4% y 6,2% relativamente<sup>8</sup>. Sin duda alguna este nuevo modelo de negocio sumado a la era de digitalización en la que vivimos y a la que nos queremos dirigir, siendo cada vez más numerosos los servicios *online*, generan una necesidad de conocimiento de la tributación al respecto.

### 3.3 La importancia del grado de intervención humana

Dentro de la definición de servicios prestados por vía electrónica que se comprende en el Reglamento de ejecución, se detalla que el grado de intervención humana debe ser mínimo o inexistente, y esto es en lo que nos va a diferenciar el hecho de que estemos delante de una prestación de servicios corriente o una prestación de servicios por vía electrónica.

Ahora bien, ¿qué se entiende por grado de intervención humana? Dicha cuestión parece sencilla, ya que nos referimos a la involucración directa de una persona en la personalización que puede dar un proveedor de servicios a un cliente, es decir, cuanto más genérico sea el servicio y no cumpla con especificaciones concretas del destinatario, existe un menor grado de intervención humana. Diremos entonces, que a la hora de determinar si existe un mayor grado de intervención humana o, por el contrario, dicha intervención es mínima, se deberá tener en cuenta la participación del proveedor del servicio en el mismo, considerando que la intervención será mínima cuanto más automatizado sea el servicio.

Podemos dar más claridad al concepto de grado de intervención humana mediante un ejemplo real, como puede ser la enseñanza *online*, que es un buen ejemplo para entender que servicios más tradicionales también pueden evolucionar y ser considerados como servicios prestados por vía electrónica. Además, el tema de la

---

<sup>8</sup> Datos obtenidos de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia

enseñanza nos ofrece un especial interés, ya que cuando nos encontremos en un servicio de enseñanza, estaremos delante de un servicio exento del IVA<sup>9</sup>, mientras que en la enseñanza que tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica no será así.

En la consulta vinculante V1824-22<sup>10</sup>, se nos presenta una situación de una sociedad que presta servicios de formación a distancia a través de una plataforma digital, siendo sus clientes particulares o universidades. La formación que imparten forma parte del plan de estudios de distintas universidades, pero la consultante detalla que, en su caso, no se trata de material que los alumnos se descarguen, sino que las clases se imparten por docentes, siendo esencial la intervención humana.

Sin pretender entrar mucho en detalle en la contestación de la Administración, destacan distintos aspectos; por un lado, la consideración de empresario que tiene la sociedad consultante y, por tanto, sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Por otro lado, se analiza el artículo 69, apartado Tres, número 4º, de la Ley IVA porque en la consideración de servicios prestados por vía electrónica se encuentra especificado el suministro de enseñanza a distancia (como hemos visto anteriormente). Sin embargo, el Reglamento de ejecución<sup>11</sup>, en su artículo 7.3 letra j, especifica que, para los servicios de enseñanza, no se entenderán como realizados por vía electrónica aquellos en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor a través de Internet o a través de una red electrónica.

De lo anterior se desprende que la sociedad consultante realiza un servicio de educación a través de una plataforma electrónica. Dicha distinción, entre un servicio de enseñanza impartido a través de una red electrónica y un servicio prestado por vía electrónica tiene especial importancia a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que, como hemos mencionado, el primero gozará de la Exención comprendida en el artículo 123.1 apartado i) de la Directiva del IVA<sup>12</sup>, que también se encuentra recogido en la normativa española<sup>13</sup>. Por el contrario, los servicios prestados por vía electrónica,

---

<sup>9</sup> Exención contemplada en el artículo 20 UNO 9º de la Ley IVA

<sup>10</sup> Consulta vinculante realizada ante la Dirección General de Tributos (DGT)

<sup>11</sup> Reglamento de ejecución (UE) N°282/2011 del consejo de 15 de marzo de 2011

<sup>12</sup> Directiva 2006/112/CE

<sup>13</sup> Exención contemplada en el artículo 20 UNO 9º de la Ley IVA

aunque sean de enseñanza, no se comprenden en la exención que se contempla tanto en la Directiva como en la Ley mencionada.

Entonces, y a modo de resumen del ejemplo de la enseñanza a distancia, que nos servirá igualmente para determinar el grado de intervención humana en otros servicios, debemos tener en cuenta que el hecho de suministro y descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas y, en general, contenidos formativos a través de Internet o de una plataforma digital, constituye un servicio prestado por vía electrónica, debido a la nula o mínima existencia de intervención humana en el proceso de la prestación del servicio. En el caso concreto de la enseñanza, incluso si el destinatario tiene la posibilidad de recibir tutorías por parte de un profesor, siempre que sea accesorio al principal servicio, continuará considerándose una prestación por vía electrónica. En cambio, cuando la formación es impartida por un profesor, que utiliza una plataforma digital para realizar las enseñanzas, tiene la consideración de servicio educativo, aunque dicho profesor se apoye de contenidos digitales para prestar los servicios educativos, siempre que sean accesorios de la comunicación entre profesor y alumno.

Del mismo modo, este tema también fue abordado por la Comisión Europea, que analizó en distintas ocasiones en su Comité de IVA, que tuvo lugar primero el 9 de septiembre del 2016<sup>14</sup> y, con posterioridad, el 28 de febrero de 2017<sup>15</sup>, en Bruselas. En dichas comisiones se trató el alcance de la noción de los servicios prestados por vía electrónica y la intervención humana mínima, acordando en dichos encuentros un seguido de directrices que siguen vigentes en la actualidad:

- Lo relevante para determinar el concepto de intervención humana mínima es la intervención del proveedor y no la del cliente
- Todos aquellos suministros individuales a clientes que requieran la intervención humana del proveedor deben considerarse que implica algo más que una intervención humana mínima

---

<sup>14</sup> *European Commission working paper n° 896 Value Added Tax Committee*

<sup>15</sup> *European Commission working paper n° 919 Value Added Tax Committee*

- El suministro de ficheros por correo electrónico, cuando este no se envíe de forma automática, implican algo más que una intervención humana mínima
- La instalación del sistema, su mantenimiento periódico y las reparaciones necesarias en caso de problemas relacionados con su funcionamiento deben considerarse una intervención humana mínima, por lo que entran dentro del concepto de servicios prestados por vía electrónica
- La actividad de una tercera persona, independiente del suministro al que se refiere el servicio, es irrelevante para la evaluación de la intervención humana mínima
- La actividad de una persona física, organizada por el proveedor de servicios (como por ejemplo una persona que hace girar la rueda de la ruleta en un casino), realizada independientemente de las solicitudes realizadas para prestar un suministro concreto a un cliente individual, debe considerarse dentro de los límites de intervención humana mínima. Comparable a un servicio de instalación inicial del sistema de suministro, su mantenimiento periódico o sus reparaciones
- El trabajo de las personas encargadas de realizar reparaciones o revisiones para el uso correcto de la plataforma digital debe considerarse dentro de los límites de intervención humana mínima, siempre que las modificaciones o ajustes no estén destinados a la demanda de un único cliente
- Cuando la actividad humana por parte del proveedor se centra en todo el entorno del sistema y no en las solicitudes individuales de los clientes, no debe considerarse que traspasa el requisito de intervención humana mínima
- En el caso de los servicios agrupados, que incluyen servicios prestados por vía electrónica, deben evaluarse como cualquier otro servicio complejo. La calificación de un determinado supuesto como prestación única o prestación múltiple debe hacerse caso por caso teniendo en cuenta los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE)

Además de dichas directrices adoptadas por el comité de IVA de la Comisión Europea, en sus papeles de trabajo se detallan algunos ejemplos de casos prácticos, los cuales algunos de ellos quedarán referenciados en los anexos<sup>16</sup>.

---

<sup>16</sup> Véase ejemplos de los papeles de trabajo 919 y 896 del Comité de IVA en el Anexo III

## IV. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA

### 4.1 Regulación histórica de la normativa

La regulación del comercio electrónico está en constante cambio y es que es un modelo de negocio que no deja de evolucionar y por ello las autoridades deben ir actualizando la normativa para que no quede desfasada y pueda generar una distorsión de la realidad.

En cuanto a normativa se refiere, la primera vez que el comercio electrónico empezó a suscitar el interés de las autoridades de los distintos países de la Unión Europea, en aras de armonizar la situación fiscal al respecto, empezó hace mucho tiempo, el 17 de junio de 1998, en la Comunicación de la Comisión Europea<sup>17</sup>.

En una comunicación anterior a la presente, ya se empezó a hablar de la necesidad existente de crear un entorno fiscal que permita el desarrollo del comercio electrónico, siempre y cuando se mantenga una seguridad jurídica y una neutralidad fiscal. Eso es porque las obligaciones tributarias deben ser para los contribuyentes claras, transparentes y previsibles. Del mismo modo, es necesario que el conjunto de la Unión Europea estableciera una forma para gravar este nuevo comercio electrónico que resultara igual para todos los Estados miembros. Ya desde un inicio dicha situación generaba una problemática para las distintas Administraciones a la hora de gravar el impuesto indirecto (IVA) sobre los bienes o servicios fruto del uso de este nuevo sistema de comercio electrónico. Por todo lo anterior, se establecieron un seguido de Directrices en la mencionada Comunicación de la Comisión Europea, que son:

- Ausencia de nuevos impuestos. La primera directriz estableció que no se crearía ningún nuevo impuesto, por el contrario, deberían aplicarse los existentes al comercio electrónico
- Las transacciones efectuadas dentro de la Unión Europea que utilicen como medio el mencionado comercio electrónico, y, que sus

---

<sup>17</sup> Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”. COM (1998) número 374

consumidores finales se encuentren dentro de la misma, estarán sujetas al IVA comunitario con arreglo a las disposiciones de la época. Por otro lado, se establece que tendrá la consideración de prestación electrónica, cualquier transmisión electrónica, así como cualquier producto intangible suministrado mediante el comercio *online*

- Principio de neutralidad fiscal. Se estableció que los servicios prestados *online* y consumidos dentro de la Unión Europea serían gravados mediante el IVA por los Estados miembros, tanto si proceden de dentro como si su origen es de fuera de la UE. Sin embargo, cuando dichos servicios fueran exportados a países terceros no pertenecientes a la UE, no estarían sujetos al IVA, para preservar y poder garantizar el principio de neutralidad fiscal entre los suministros comunitarios y no comunitarios
- Facilitar el cumplimiento. La fiscalidad en torno al comercio electrónico deberá ser claro y evitar generar una carga de trabajo innecesaria para las empresas. Es por ello por lo que deberá adaptarse y mantenerse actualizada a las posibles evoluciones del comercio electrónico y tener en cuenta las necesidades específicas de las empresas
- Garantizar el control y el cumplimiento. Para que todos los tipos de consumo en la Unión Europea mediante el comercio electrónico se graven de la misma manera y garantizar un control efectivo de los impuestos
- Facilitar la administración de los impuestos. Se deberá ofrecer seguridad jurídica y dar facilidades a los agentes no comunitarios, sin que ello provoque una diferenciación en cuanto a cumplimiento de obligaciones entre los anteriores y los agentes comunitarios.

Posteriormente a dicha Comunicación, se aprobó la primera Directiva<sup>18</sup> donde se hablaba de la creación de un régimen especial que se aplicaba a los servicios prestados por vía electrónica. En dicha Directiva se modificaba temporalmente la Directiva

---

<sup>18</sup> Directiva 2002/38/CE del Consejo, del 7 de mayo del 2002

77/388/CEE, la cual trataba sobre el impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y televisión.

Sin embargo, esta primera regulación en materia de Directiva de la Unión Europea solamente afectaba a operadores no comunitarios que prestaran servicios a particulares residentes en la UE. Es por ello por lo que, a partir de su entrada en vigor el día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado (BOE), las operaciones entre particulares residentes de la UE y operadores no comunitarios (las conocidas operaciones como B2C, del inglés *Business to Consumers*) quedarían gravadas en destino, es decir en el país miembro de la Unión Europea, por ser el lugar de destino de dichos servicios. Por el contrario, cuando las operaciones fueran en sentido opuesto, es decir, entre un operador comunitario y un particular tercero no comunitario, no quedarían gravadas, para cumplir con el principio de neutralidad fiscal que hemos hablado anteriormente. Esta primera Directiva ya tenía fecha de finalización tal y como lo indica en su artículo 4 de la misma<sup>19</sup>, que, pese a que al inicio se estableció un plazo de tres años desde la entrada en vigor, posteriores ampliaciones de plazo alargaron el funcionamiento de la misma hasta la aprobación de la siguiente Directiva en el 2014.

Durante ese período de tiempo, para los operadores no comunitarios a los cuales se les aplicaban por primera vez estas nuevas obligaciones en cuanto a comercio electrónico en la Unión Europea, podría suponerles un aumento de la carga tanto impositiva como burocrática, por el hecho de tener que tributar en todos y cada uno de los Estados miembros donde se prestaran los servicios a los particulares. Por ello, se estudió la opción de establecer la posibilidad de que el sujeto pasivo no establecido se identificase en uno de los Estados miembros en los que operara a efectos fiscales y, presentara en dicho Estado mediante una declaración del impuesto sobre el valor añadido por vía electrónica, un resumen de todas las prestaciones de servicios realizadas en la Unión Europea, identificando con un número distinto a todos los Estados de consumo en los que se haya devengado el impuesto. Este reciente sistema llamado “mini ventanilla única” (*MOSS*<sup>20</sup>) tenía como objetivo facilitar el trámite a los operadores no comunitarios, haciendo que el cumplimiento de sus obligaciones fuese por vía telemática de inicio a fin, desde la declaración de alta en uno de los Estados miembros, así como las declaraciones trimestrales, posibles modificaciones y cese de actividad. Dicho sistema llamado mini ventanilla única no entró en vigor hasta 2015 y ha

---

<sup>19</sup> Directiva 2002/38/CE del Consejo, del 7 de mayo del 2002

<sup>20</sup> Del inglés *Mini One-Stop Shop*

experimentado cambios y ha evolucionado con las posteriores Directrices, hecho que iremos analizando conforme avance el presente estudio.

Pese a las mejoras que se introdujeron con esta nueva Directiva respecto al comercio electrónico y los servicios prestados por vía electrónica, aún estaba lejos de estar libre de contradicciones y es que las prestaciones de servicio entre empresarios y particulares, las conocidas operaciones como B2C, cuando ambos, tanto proveedor como cliente se encontraban dentro de la Unión Europea, el lugar de tributación del impuesto era en el Estado de origen del prestador de servicios y no en destino como sucedía cuando el prestador del servicio era perteneciente a un país tercero. Por el contrario, tampoco se modificaron las operaciones entre empresarios (B2B, del inglés *Business to Business*) cuando el prestador estaba establecido en la Unión Europea o en un país tercero y el destinatario de los servicios se encontraba en un Estado miembro, en dicho caso estas operaciones siguieron sometidas a imposición en el lugar de destino, rigiéndose la regla de inversión de sujeto pasivo.

Como hemos mencionado con anterioridad, la pasada Directiva tenía un plazo de vigencia de 3 años, período en el cual el Consejo debía decidir si se creaba un mecanismo específico para el comercio electrónico y que no vulnerara el principio de neutralidad fiscal o, si se optaba a ampliar el plazo hasta poder realizar más consideraciones al respecto. Como ya sabemos, se optó por un sistema más prudente y lento, dando una prórroga al plazo inicialmente pactado y así poder realizar una buena evaluación de los efectos de las nuevas medidas implantadas, entre ellas el novedoso sistema de mini ventanilla única y como estaba afectando a los distintos Estados miembros en cuanto a recaudación respecta.

La posterior aprobación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido no supuso ninguna variación respecto a los servicios prestados por vía electrónica ni a al comercio *online*. Es más, lo que se estableció fue una prórroga<sup>21</sup> más duradera que la inicial de 6 meses que se concedían a las prestaciones de servicios electrónicos, hasta el 31 de diciembre del 2008. Finalmente, y una vez transcurrido ese plazo, una nueva Directiva<sup>22</sup> estableció una última prórroga hasta el 31 de diciembre de 2014 para poder tratar los criterios en cuanto a la

---

<sup>21</sup> Mediante la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006

<sup>22</sup> Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008

localización de las prestaciones de servicios electrónicos y el régimen especial aplicable a los prestadores de servicios no comunitarios.

## 4.2 Entrada en vigor de las nuevas medidas de 2015

Con fecha 1 de enero de 2015 entró en vigor la totalidad del artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE, aprobada en el 2008, que tomó un rumbo distinto en algunos aspectos y consolidó los criterios de tributación en destino en las operaciones del comercio electrónico. La problemática existente hasta la entrada en vigor de esta nueva Directiva era que las prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos del impuesto a particulares, es decir, las mencionadas operaciones como B2C, entre Estados miembros de la UE, se gravaban en origen, dando lugar a la posibilidad de deslocalización por parte del prestador de los servicios en el Estado miembro que tuviera una tributación más favorable. Por este motivo se viró en dirección opuesta, dando lugar a la tributación en destino, no solo para las prestaciones de servicios realizadas por operadores comunitarios a particulares, sino que también en las prestaciones de servicios por los sujetos pasivos no comunitarios. Es decir, y a modo de resumen, desde el 1 de enero de 2015 todas las prestaciones de servicios electrónicos transfronterizos sin importar la localización del prestador, a particulares residentes de la UE, pasan a entenderse localizadas en destino, lugar donde deberán tributar por el impuesto sobre el valor añadido.

Entonces, y una vez entradas en vigor estas nuevas modificaciones para el comercio electrónico transfronterizo, todo ello sumado a la entrada en vigor del régimen especial *MOSS*, que hemos explicado con anterioridad y detallaremos más en profundidad con posterioridad, la tributación en las prestaciones de servicios en el período comprendido de 2015 a 2018 quedó del siguiente modo:

<b>Destinatario</b>	<b>Situación 1: Prestador es un empresario o profesional establecido en alguno de los Estados miembros de la UE</b>	<b>Situación 2: Prestador es un empresario o profesional localizado fuera de la Unión Europea</b>
<b>Empresario o profesional localizado dentro de la UE</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tributación en el Estado miembro donde se localice el empresario o profesional (en virtud del artículo 44 de la Directiva</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tributación en el Estado miembro donde se localice el empresario o profesional (en virtud del artículo 44 de la Directiva</li> </ul>

	<p>IVA, modificada por la Directiva 2008/8/CE</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El destinatario del servicio será el sujeto pasivo del impuesto mediante la inversión del sujeto pasivo</li> </ul>	<p>IVA, modificada por la Directiva 2008/8/CE</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El destinatario del servicio será el sujeto pasivo del impuesto mediante la inversión del sujeto pasivo</li> <li>• No existen obligaciones administrativas para el prestador de los servicios (debido a la inversión del sujeto pasivo)</li> </ul>
<p><b>Particular localizado en alguno de los Estados miembros</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tributación en el Estado miembro donde se localice el empresario o profesional (en virtud del artículo 58 de la Directiva IVA, modificada por la Directiva 2008/8/CE</li> <li>• El prestador del servicio es el sujeto pasivo del IVA mientras que el particular es el consumidor final</li> <li>• Posibilidad de aplicación del régimen voluntario de ventanilla única</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tributación en el Estado miembro donde se localice el empresario o profesional (en virtud del artículo 58 de la Directiva IVA, modificada por la Directiva 2008/8/CE</li> <li>• El prestador del servicio es el sujeto pasivo del IVA mientras que el particular es el consumidor final</li> <li>• Posibilidad de aplicación del régimen voluntario de ventanilla única</li> </ul>
<p><b>Particular, empresario o profesional localizado en un país tercero</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Operación no sujeta al impuesto (IVA) por encontrarse fuera de la UE el perceptor del servicio</li> <li>• Operación sujeta a los impuestos del país de destino</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Operación no sujeta al impuesto (IVA) por encontrarse fuera de la UE el perceptor del servicio</li> <li>• Operación sujeta a los impuestos del país de destino</li> </ul>

Tabla 1<sup>23</sup>

<sup>23</sup> Tabla de elaboración propia mediante la información recopilada de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 y la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008

### 4.3 Últimas modificaciones del régimen de tributación del comercio electrónico

Las últimas modificaciones en el régimen especial del comercio electrónico se aprobaron en 2017, mediante la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017<sup>24</sup> a la que le acompañaron dos reglamentos, el Reglamento UE 2017/2454 y el Reglamento de Ejecución 2017/2459.

De conformidad con la mencionada normativa, en su artículo primero se determina la entrada en vigor de la misma, y es que esta vez se optó por hacerlo de un modo gradual en dos fases. En dicho artículo manifiesta que la primera fase entrará en vigor el 1 de enero de 2019, mientras que el artículo segundo de la Directiva establece que la segunda fase entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2021.

La entrada en vigor de la primera fase en 2019 comportó una modificación del artículo 58.2 de la Directiva 2006/112/CE, por lo que se volvía a cambiar de criterio en cuanto a la localización en destino de las operaciones. En dicha nueva redacción, los servicios electrónicos tendrían la consideración de que han sido prestados en el Estado miembro donde se encuentre localizado el prestador de los mismos, siempre y cuando concurren tres condiciones simultáneamente:

- a) Que el proveedor de los servicios esté establecido o, a falta de establecimiento, tenga su domicilio permanente o residencia habitual en uno de los Estados miembros
- b) Que los servicios sean prestados a personas que no sean sujetos pasivos del impuesto y se encuentren establecidas, tengan su domicilio permanente o residencia habitual en un Estado miembro distinto del que se encuentre localizado el prestado de los servicios (es decir, una operación B2C)
- c) Que el importe total, excluido el IVA, de los servicios prestados en el curso del año natural no exceda la cuantía de los 10.000 euros, o el equivalente

---

<sup>24</sup> Traspuesta a la normativa española mediante el Real Decreto Ley 7/2021, de 27 de abril

en la moneda nacional del Estado miembro, ni tampoco haber superado dicha cuantía en el año natural precedente

Es así cuando se empieza a utilizar un sistema mixto de localización de las operaciones mediante el uso de un umbral, es decir, se establece dicho umbral por el cual todos aquellos proveedores de servicios que en el año natural se encuentren por debajo de dicha cantidad en todas sus operaciones (excluido el valor del IVA), tendrán una tributación en su país de origen. Sin embargo, las operaciones podrán tener la consideración de ser localizadas en el país de destino, es decir, en el Estado miembro donde se encuentren localizados los consumidores que no sean sujetos pasivos del impuesto cuando se supere dicho umbral o, si el proveedor así lo decide, de conformidad con el artículo 58.4 de la modificación de la Directiva 2006/112/CE.

La aplicación de dicho umbral tiene la finalidad de reducir la carga que supone para todas aquellas pequeñas y medianas empresas establecidas en un Estado miembro y que tengan alguna prestación ocasional de servicios en otro Estado miembro, hecho por el cual no es necesario que se den de alta en las obligaciones en materia de IVA en el Estado miembro de destino de las operaciones. Vemos también que el umbral establecido en las prestaciones de servicios por vía electrónica terminará aplicándose también a las ventas intracomunitarias de bienes a distancia a partir del 2021 y que veremos más adelante.

Sin embargo, dicha reintroducción de la posibilidad de tributación en origen volvía a incidir en la misma problemática que mencionamos con anterioridad, y es que no todos los Estados miembro tienen el mismo tipo de IVA y dicha situación de un régimen mixto de tributación puede dar lugar que en un mismo Estado miembro se apliquen distintos tipos, dependiendo de si el prestador de servicios ha decidido aplicar el IVA de destino o, por el contrario, y al no superar el umbral, el tipo de origen.

Para los sujetos pasivos del impuesto no comunitarios, es decir, aquellos proveedores de servicios no pertenecientes a la Unión Europea, con la entrada en vigor de la primera fase de la Directiva 2017/2455, se les facilitaban los trámites para poder optar por el régimen especial. Hasta la fecha, el artículo 358 bis de la Directiva 2006/112/CE establecía que los operadores no comunitarios de servicios electrónicos

no tuvieran un establecimiento permanente en territorio comunitario ni estuvieran identificados a efectos del impuesto en alguno de los Estados miembros. Con la modificación de dicha primera fase, se eliminaba esta segunda parte, por lo que los operadores no comunitarios ya no tenían la exigencia de no estar identificados en ninguno de los Estados miembros para poder acogerse al régimen de ventanilla única bajo el umbral mencionado.

La segunda fase de la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 entró en vigor el 1 de enero del 2021, con mayores modificaciones en cuanto a la regulación del IVA aplicable al comercio electrónico y, por tanto, a los servicios prestados por vía electrónica. En un primer momento, en la aprobación de la mencionada Directiva en 2017 se incluía la posibilidad de que la Comisión pudiera proponer un aplazamiento de la entrada en vigor de la segunda fase ante el Consejo debido a la acumulación de dificultades que podía plantear esta segunda fase. Pese a ello, entró en vigor según lo planeado.

Ahora bien, en cuanto a modificaciones respecta, la nueva fase de la Directiva 2017/2455, equipara las mismas reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica a las prestaciones de servicio en general y a las ventas a distancia de bienes. Por todo lo anterior, estas nuevas modificaciones permiten que el régimen especial aplicable a los operadores no Comunitarios que hasta ahora solamente podían aplicar aquellos que prestaban servicios electrónicos a particulares establecidos en la Unión Europea, pasa a aplicarse a todos aquellos servicios generales, pasando a incorporar a los servicios prestados por vía electrónica, todos los demás servicios.

Además, para el caso de las operaciones entre operadores Comunitarios, es decir, operaciones realizadas entre Estados miembros distintos de la Unión Europea, no solamente se introduce la misma modificación que en el caso de los operadores extra-UE, sino que se incluyen también las ventas a distancia. Por un lado, tenemos la misma modificación que en el caso anterior por lo que todos aquellos servicios prestados por vía electrónica por sujetos pasivos del impuesto con particulares que no sean sujetos pasivos y que se encuentren establecidos en un Estado miembro distinto al de origen, se les aplicaba un régimen especial que ahora también pasará a aplicarse a todos aquellos servicios, sin importar que sean servicios prestados por vía electrónica o no. Por otro lado, dicho régimen especial pasa a incorporar en aquellas operaciones intra-

UE las ventas a distancia. Es por ello por lo que desde este momento empieza a aplicarse el umbral de los 10.000 euros, mencionado con anterioridad, a todas aquellas operaciones de prestaciones de servicios, sean o no servicios prestados por vía electrónica y también a las ventas de bienes a distancia, facilitando así el proceso de declaración del impuesto debiendo identificarse solamente en uno de los Estados miembro.

## V. RÉGIMEN ESPECIAL DE DECLARACIÓN (*MOSS* Y *OSS*)

En este apartado detallaremos el régimen especial de mini ventanilla única (*MOSS*) y ventanilla única (*OSS*) que pasó a ser una declaración formal para poder dar facilidad a los trámites que los sujetos pasivos del impuesto deben realizar en cuanto a sus liquidaciones si así lo deseaban, ya que recordemos, es un régimen voluntario.

### 5.1 Situación previa al régimen especial *MOSS*

Con la entrada de los servicios prestados por vía electrónica en la Unión Europea, una de las primeras medidas implementadas fue la de modificar el lugar de tributación de dichos servicios, que se decidió que se entendieran localizados en el lugar de destino para aquellos operadores no comunitarios. Esta novedosa situación generó unos costes adicionales a todas aquellas empresas no residentes en la UE, que se vieron obligadas a darse de alta en aquellos Estados miembros en los que operaban, prestando servicios a destinatarios no sujetos del impuesto.

Por ello, la primera medida en vías de facilitar todos estos trámites fue la de implementar un nuevo sistema mencionado *VOES*<sup>25</sup>, que permitía a los operadores no comunitarios identificarse en un único Estado miembro y presentar ahí todas sus obligaciones formales en materia de IVA, agrupando todas las operaciones que tuvieran como destino alguno de los Estados miembro de la UE. Este hecho representó un cambio importante en cuanto a la facilidad de los trámites, pero siendo solamente aplicables para aquellos operadores no comunitarios.

### 5.2 Régimen espacial *MOSS*

Como hemos mencionado con anterioridad, el régimen especial de mini ventanilla única fue introducido con la Directiva 2008/8/CE, que finalmente tuvo su entrada en vigor el 1 de enero de 2015. Dicho régimen afectaba a todos aquellos servicios denominados como TRE<sup>26</sup>, lo que significaba que el sistema de identificación en un único Estado miembro que hasta la fecha podían realizar aquellos operadores no

---

<sup>25</sup> Del inglés *Value Added Tax on e-Services*

<sup>26</sup> Hace referencia a los servicios de telecomunicación, radiodifusión y electrónicos

comunitarios, con la entrada en vigor del *MOSS* tenían la posibilidad de aplicarlo todos aquellos sujetos pasivos del impuesto que fueran operadores comunitarios. Entonces, con la aplicación de este nuevo régimen, se da un paso adelante en cuanto a la facilidad y simplificación del cumplimiento de las obligaciones para todos aquellos operadores que presten servicios por vía electrónica o alguno de los servicios TRE. Es por ello por lo que todos aquellos que optasen a aplicar de manera voluntaria el sistema de la mini ventanilla única, pasarían a declarar todas las operaciones con Estados miembro en una sola declaración, mediante la cumplimentación del modelo 368.

Además de la opcionalidad de aplicar dicho régimen, existía la obligación para todos aquellos operadores que superaban el importe de 35.000 euros anuales en ventas a consumidores finales residentes en un mismo país de la UE, teniendo que tributar en destino. Dicho importe veremos que se decidió rebajar hasta los 10.000 euros con la entrada del *OSS*.

Uno de los objetivos principales de la introducción de este nuevo sistema era, como hemos mencionado, el de la simplificación de los trámites para el cumplimiento de las obligaciones del IVA, ahora ya para todos los sujetos pasivos del impuesto. Para facilitar aún más el proceso, desde el alta hasta las presentaciones de las liquidaciones, posibles modificaciones o bajas, se debían realizar a través del portal web habilitado para ello. Es necesario que diferenciamos entre el Estado miembro de identificación y el de consumo, el primero, como bien indica su nombre, hace referencia al Estado miembro donde el sujeto pasivo del impuesto se ha identificado para la aplicación del nuevo régimen *MOSS*. Para los operadores comunitarios, dicho Estado miembro será allá donde tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente (pudiendo elegir en el caso de tener distintos establecimientos permanentes), mientras que los operadores no comunitarios tendrán la opción de elegir el Estado miembro donde quieran estar identificados. Por otro lado, cuando hablamos del Estado miembro de consumo, no podrá ser el mismo que el de identificación para los operadores comunitarios, mientras que para aquellos operadores no comunitarios sí que existe la posibilidad de que pueda coincidir.

Una vez detallados los mencionados conceptos, el proceso para poder optar al nuevo sistema es sencillo, lo primero de todo será darse de alta, como ocurre con cualquier obligación fiscal en España, pero en este caso se realiza mediante el modelo

de declaración 034 a través del portal web. El proceso es un poco distinto para aquellos operadores que pertenecen a la UE que los que no, ya que, después de rellenar el modelo de alta y pedir un seguido de documentación, si se acepta dicha solicitud, se hace entrega de un número de identificación para los operadores no comunitarios mientras que para los que ya pertenecen a la UE no se les da ninguno, porque ya tienen su propio número de identificación fiscal a efectos de IVA.

A modo de resumen, diremos que la entrada en vigor del sistema de mini ventanilla única permitió dar una igualdad de condiciones entre los operadores comunitarios y los no comunitarios, para cumplir con sus obligaciones fiscales en materia de IVA. Aquellos que desearan aplicar dicho régimen especial debían darse de alta mediante el modelo 034 y presentar sus declaraciones trimestralmente utilizando el modelo 368, en el cual incluirían todas las operaciones con los distintos Estados miembro. De especial importancia conocer que dicho modelo de liquidación del IVA no permitía la devolución, es decir, se utilizaba para informar de todas aquellas operaciones de prestaciones de servicios del tipo TRE (explicado anteriormente), o lo que es lo mismo, del IVA repercutido en todas las operaciones con Estados miembro, sin poder optar a la deducción de las cuotas soportadas mediante este modelo. Para poder pedir la devolución, en el caso de España, para aquellos empresarios o profesionales que estén aplicando el régimen de ventanilla única y se encuentren establecidos fuera del territorio de aplicación del impuesto, pero dentro de la UE, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, debemos dirigirnos a lo establecido en el artículo 119 de la Ley IVA. Para aquellos empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto ni en la UE, debemos dirigirnos al artículo 3 de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986.

Por último, hay que mencionar que es de especial importancia la preservación de los registros de todas las operaciones declaradas en el modelo 368, que deberán ser en formato electrónico, en un plazo de 10 años, que son los que tienen tanto Estados miembros de identificación como de consumo para poder realizar comprobaciones sobre las liquidaciones presentadas por los interesados.

### 5.3 El nuevo régimen especial OSS

El 1 de julio de 2021, con la entrada en vigor de la segunda fase de la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, el régimen de ventanilla única o OSS daba comienzo, reemplazando así el antiguo régimen de mini ventanilla única o MOSS. En España, la normativa que trasponía la Directiva era el Real Decreto Ley 7/2021, de 27 de abril, en su título V, artículo décimo. Mediante el mencionado artículo, quedaban instauradas en la normativa española aquellas modificaciones en cuanto al IVA del comercio electrónico, con la finalidad de simplificar el régimen, esta vez para todos.

La principal diferencia con el antiguo régimen especial es que se ampliaba el campo de actuación a todos los servicios prestados por empresarios o profesionales a particulares consumidores finales que no fueran sujetos pasivos del impuesto. De entrada, vemos una gran diferencia respecto al sistema anterior, ya que recordemos, solo afectaba a aquellos servicios conocidos como TRE y, con la entrada del OSS, pasa a poder aplicarse a todas las prestaciones de servicios, incluyéndose también los bienes, es decir, las ventas a distancia de bienes, ofreciendo un grado completo de armonización en el aspecto de simplificación de declaraciones cuando intervienen operaciones desde distintos Estados miembros o incluso desde fuera la UE.

Por todo lo anterior diremos que los principales cambios que se introducen con el nuevo régimen son tres; una ampliación en cuanto a servicios que se pueden acoger a la aplicación del sistema OSS, por la posibilidad de aplicarlo a cualquier prestación de servicios, la inclusión de los bienes, es decir, de las ventas a distancia y las entregas domésticas a través de la interfaz electrónica. La finalidad seguía siendo la misma que en el caso anterior, simplificar a todos los operadores que vendan bienes o servicios a particulares residentes en la UE el cumplimiento de las obligaciones fiscales y hacer tributar el IVA en destino, mediante una única declaración en el Estado miembro de identificación. Esto último ya sucedía con el sistema MOSS, y permite a todos aquellos que opten por aplicar el OSS poder liquidar en una única declaración todo el IVA devengado en las operaciones de ventas transfronterizas en el ámbito UE.

Ahora bien, ¿cómo se aplica dicho régimen? A partir del 1 de julio del 2021 todas aquellas ventas de prestaciones de servicios o de bienes que se realicen desde un Estado miembro a un particular no sujeto pasivo del impuesto localizado en otro Estado

miembro, siempre que dicho proveedor no supere en su totalidad anual de ventas (sin incluir el IVA) 10.000 euros, seguirá tributando en el país de origen. En el momento en que se supere dicho umbral de ventas, la tributación deberá ser forzosamente en el Estado miembro de destino, debiendo darse de alta en todos y cada uno de los Estados o, pudiendo aplicar de modo voluntario el régimen espacial de ventanilla única, identificándose en un único Estado miembro y, presentando ahí la liquidación de todas las operaciones mediante el modelo 369 (modelo que sustituye el anterior 368 utilizado en el régimen de mini ventanilla única).

Como en el anterior caso, deberá solicitarse el alta en el nuevo sistema mediante la presentación de un modelo, para este régimen el modelo 035, en el cual el interesado se registrará en alguno de los Estados miembro, estableciendo así su Estado miembro de identificación, país en el cual deberá realizar todas las liquidaciones de IVA y, dicho Estado será el encargado de hacer la distribución a los correspondientes Estados. La liquidación, como hemos mencionado, se realizará mediante el modelo 369 presentándose durante el mes natural siguiente al final del período al que se refiere la declaración, que será trimestral o mensual, este último en el caso de la modalidad de importación.

Por último, es importante conocer que existen tres modalidades distintas de dicho nuevo régimen en el cual los empresarios, profesionales o proveedores de servicios y productos que cumplan con los requisitos para aplicar dicho régimen van a poder registrarse. A continuación, se detallan las tres modalidades existentes para el nuevo régimen:

- Régimen de la Unión Europea: formarán parte de esta modalidad todos aquellos negocios dados de alta en alguno de los Estados miembro y que posean un establecimiento permanente
- Régimen exterior de la Unión Europea: aplicado a todos aquellos proveedores que se encuentren fuera de la UE, pero que los destinatarios de sus ventas sean particulares en alguno de los Estados miembro

- Régimen de importación: dicha modalidad requiere de una mayor explicación, por lo que a continuación se detalla un subapartado específico para ello

### 5.3.1 Régimen especial de las importaciones (*IOSS*<sup>27</sup>)

Otro de los cambios a partir del 1 de julio del 2021 fue la eliminación de la exención del IVA en los pequeños envíos, aquellos que tuvieran un valor inferior a 22 euros, por lo que, desde ahora en adelante, volvían a estar sujetos al impuesto todos aquellos bienes importados en la UE, debiendo liquidar en la aduana del país de la UE donde pretenda entrar la mercancía el IVA correspondiente.

El hecho de que ahora puedan aplicar el régimen especial de ventanilla única las ventas a distancia de bienes han generado la necesidad de que existiera una modalidad específica para los productos importados, ya que recordemos, el objetivo final es la simplificación para los operadores, tanto comunitarios como no comunitarios. Entonces, se establece que para aquellas ventas a distancia de bienes en los que la mercancía sea importada de un país tercero existirá un umbral a partir del cual va a poder declararse y liquidar el IVA correspondiente mediante la ventanilla única de las importaciones (*IOSS*). El umbral que se decide es de 150€, así que dichos bienes importados que no superen la mencionada cantidad van a poder cobrar el IVA a los particulares residentes en alguno de los Estados miembro y realizar la liquidación del mismo mediante una declaración en la ventanilla única específica para las importaciones, sin necesidad de liquidar el impuesto en las aduanas.

Aquellos que se den de alta en esta modalidad van a obtener un número de identificación, llamado *IOSS VAT* el cual va a necesitar el transportista del bien a la hora de informar en la aduana del Estado miembro. Por ello es necesario que se registren en la modalidad concreta, de lo contrario, va a ser necesario que se liquide el IVA en la aduana, siendo el transportista del bien el encargado de cobrar el IVA con anterioridad para poder liquidarlo en la aduana. Quedarán excluidas del sistema de importación de

---

<sup>27</sup> Del inglés *Import One Stop Shop*

ventanilla única aquellas mercancías que se encuentren sujetas a alguno de los impuestos especiales<sup>28</sup>

Por todo lo anterior, y a modo de resumen, vemos que la entrada del nuevo régimen especial de ventanilla única supone un avance muy grande, permitiendo la entrada al OSS a todas las prestaciones de servicios y entregas a distancia de bienes de empresarios o profesionales (ya sean comunitarios o no comunitarios), es decir, sujetos pasivos del impuesto, a particulares residentes en alguno de los Estados miembro. Vemos también que las operaciones por debajo del umbral de los 10.000 euros van a entenderse localizadas en origen, mientras que las que superen dicho umbral se localizarán en destino, pudiendo optar a una declaración conjunta de todas las operaciones mediante el sistema de ventanilla única en el Estado miembro de identificación. Además, es importante destacar la nueva modalidad del sistema de ventanilla única de importación, la cual dará la posibilidad de declarar aquellas importaciones de bienes a distancia que no superen los 150 euros, facilitando así los trámites y ahorrando la liquidación del IVA en la aduana del Estado miembro, siendo el proveedor el que lo liquida mediante declaración por el mencionado sistema.

## 5.4 Evolución del régimen

Hasta la fecha, la última modificación en materia de IVA en el comercio electrónico es la mencionada anteriormente, la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017. Sin embargo, recientemente la Comisión Europea ha publicado un plan de acción llamado *ViDA*<sup>29</sup>, del que ya se ha presentado un borrador de Directiva, con la intención de poder actualizar el actual marco legislativo del impuesto a la nueva realidad económica.

Dicho proyecto en materia de IVA intracomunitario se divide en tres partes fundamentales, de las cuales para el presente estudio tiene especial interés una de ellas. La primera parte consta de la información digital y la factura electrónica, que pretende implementar con la entrada de la nueva facturación electrónica y su reporte a las administraciones para las entregas intracomunitarias entre empresas. Este avance ya se

---

<sup>28</sup> Véase una lista de las preguntas frecuentes al sistema IOSS publicadas por el Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales en abril del 2021 en el anexo IV

<sup>29</sup> Del inglés VAT (*Value Added Tax*) in the Digital Age

está dando de manera interna en algunos Estados miembro siendo España una de las primeras que lo implementará mediante la Ley Crea y Crece<sup>30</sup>. La segunda parte pretende legislar sobre la economía de las plataformas para todos aquellos operadores de alquiler de alojamientos de corta duración. Por último, y en la línea de las anteriores directivas, se pretende reducir los costes de cumplimentación de las obligaciones en cuanto a IVA, ampliando la aplicación del régimen de ventanilla única, que hemos visto anteriormente, permitiendo la aplicación a las entregas de bienes entre empresas, los suministros domésticos, las entregas con instalación y montaje, las entregas de bienes a bordo de buques, aeronaves o trenes, así como el suministro de gas, electricidad, calefacción y refrigeración.

---

<sup>30</sup> Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas

## VI. EL PAPEL DE LAS INTERFACES

Uno de los aspectos clave para el presente estudio es entender que el negocio del comercio *online* está en constante evolución y crecimiento, y esto es lo que ha sucedido a lo largo de los años, mientras la normativa iba evolucionando, por un lado, el comercio también lo ha hecho, pero a un ritmo distinto. Con la aparición de las interfaces digitales, que no es más que un sitio *web* o plataformas a través de las cuales pueden acceder un conjunto de usuarios, el negocio digital inició una nueva forma de transacción, la cual necesitaba ser regulada también.

Pues bien, en aquellas transacciones de servicios prestados por vía electrónica en las que interviene más de un proveedor de servicios y son realizadas a través de una interfaz o una plataforma digital, dirigidas a un consumidor final de un Estado miembro, se genera una duda: ¿Quién es el sujeto pasivo del impuesto? La respuesta no es fácil, y es que este tema ya se empezó a regular vagamente en la Directiva 2006/112/CE, donde en su artículo número 28 se determina que cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, realice una mediación en una prestación de servicios, es decir, lo que se entiende por una interfaz digital, se considerará que ha recibido y realizado los servicios. De lo anterior se desprende entonces que existen dos prestaciones de servicios, la que realiza el proveedor al intermediario y la que éste presta al consumidor final.

Con posterioridad, más concretamente el 1 de enero del 2015, entró en vigor el Reglamento de Ejecución UE 1042/2013, que mediante la introducción del artículo 9 bis, modificaba el artículo 28 de la anterior Directiva mencionada. De este modo se entró más en detalle de la determinación del prestador de los servicios prestados por vía electrónica y a través de una interfaz a efectos de IVA, estudiando las distintas posibilidades que pueden surgir a raíz del nuevo concepto de interfaz o plataforma digital.

El mencionado artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución UE 1042/2013 determina que en una prestación de servicios por vía electrónica a través de una interfaz, plataforma digital o un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que interviene en dicha prestación actúa en nombre propio, pero por cuenta del

prestador de los mencionados servicios, siempre y cuando el prestador no sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que todo ello quede reflejado mediante un acuerdo contractual entre las partes. Entonces, y cito textualmente “Para que se considere que el prestador de servicios por vía electrónica ha sido reconocido expresamente como tal por el sujeto pasivo, deberán cumplirse las siguientes condiciones”; que las facturas emitidas por cada sujeto pasivo que participe en la prestación de los servicios por vía electrónica especifiquen los servicios que se prestan y quién los presta y, que la factura que se emita al consumidor final deberá distinguir los servicios prestados.

De lo anterior se desprende que se da una presunción a los intermediarios (interfaces o plataformas digitales), que formen parte de una transacción del tipo que se ha detallado, pasarán a ser sujetos pasivos del impuesto, por el hecho de prestar ellos tales servicios. Ahora bien, si el intermediario de la operación, en este caso la interfaz o plataforma digital, reconoce al prestador original como tal mediante un acuerdo contractual, no se podrá aplicar la presunción que establece la norma (el artículo 9 bis del citado Reglamento). Vemos además que para que se entienda cumplida tal afirmación del intermediario respecto al prestador original, deben cumplirse las dos condiciones mencionadas. Por último, el artículo añade que en el caso en el que sea el intermediario (interfaces o plataformas digitales) el que autorice los cargos al consumidor final o fije los términos y condiciones generales en la prestación, no tendrá potestad para indicar a otro agente como prestador de los servicios, por considerarse efectivamente sujeto pasivo a efectos del IVA.

Vemos entonces que será determinante el hecho de poder aplicar tal presunción que establece la norma a la hora de conocer quién es el sujeto pasivo en dicha transacción. Para ello tiene especial importancia conocer si la plataforma digital o interfaz, es decir, el intermediario, ha actuado simplemente como tal o ha intervenido más allá en la operación, ya que de un modo u otro afectará al poder aplicar o no tal presunción.

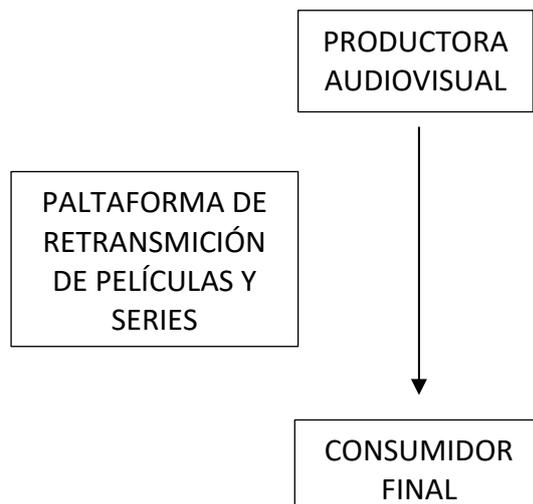
Desde entonces, en cuanto a interfaces respecta, vemos que en la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017 en el apartado de consideraciones se menciona de pasada que las interfaces electrónicas deben mantener registros de las operaciones realizadas en relación con los suministros de sujetos pasivos por al menos

diez años, con el objetivo de ayudar a las administraciones de los Estados miembros a poder realizar las comprobaciones necesarias en cuanto al IVA y su correcta aplicación en este tipo de transacciones.

Por todo lo anterior, podemos observar que los cambios normativos al respecto no han variado, en la actualidad, sigue prevaleciendo el artículo 9 bis introducido en el mencionado Reglamento de Ejecución. Por ello, la presunción existente para las interfaces electrónicas los determina como sujetos pasivos a efectos del IVA, salvo que prueben mediante un documento contractual que, es el prestador del servicio y no el intermediario el sujeto pasivo del impuesto. No pudiéndose aplicar tal excepción cuando sea el intermediario quien tenga poder de decisión en cuanto a los términos generales o el cargo a los clientes.

A modo de sintetizar toda la información detallada en este apartado, a continuación, se expone un ejemplo práctico con las distintas situaciones que se podrían dar para entender mejor cómo funcionan los supuestos en los que intervienen las interfaces electrónicas o plataformas digitales.

- Situación 1:



En esta situación, una productora audiovisual mediante el uso de una plataforma digital vende su contenido a un consumidor final. La productora vende sus servicios a través de un intermediario que no establece las condiciones generales del servicio ni

autoriza los pagos, simplemente le emite una factura al proveedor de los servicios donde detalla el servicio realizado. Siempre que el proveedor, es decir, la productora, en la factura que emite al consumidor final detalle el desglose de los servicios, diferenciando los dos, estaremos delante de una operación que cumple con las exigencias vistas en el artículo 9 bis, por lo que se ve incumplida la presunción establecida en la norma siendo por tanto la productora audiovisual el sujeto pasivo del IVA.

- Situación 2



En esta otra situación, nos encontramos con una productora audiovisual que actúa mediante un intermediario, que es una plataforma que se encarga de retransmitir su producción a todos los usuarios de la plataforma, encargándose de establecer las condiciones y autorización de los pagos de dichos usuarios. Por ello, y de conformidad con el artículo 9 bis del Reglamento de Ejecución UE 1042/2013, se establece la presunción de que las interfaces que actúen como intermediarios serán los sujetos pasivos del impuesto, pudiéndose refutar dicha presunción mediante contratos de que es el proveedor el que realmente presta el servicio al consumidor final, pero no pudiéndose aplicar en este caso por ser la plataforma digital la que se encarga de establecer las condiciones generales y la gestión de los pagos de los usuarios.

## VII. COMPARACIÓN Y POSIBLES MEJORAS DEL RÉGIMEN

Entramos en la parte final del presente estudio y, a modo de aportar un punto crítico, en el siguiente apartado se pretende dar a conocer posibles mejoras del actual régimen especial y realizar una comparativa para ver como otro país de la Unión Europea, como puede ser Irlanda, aplica el mismo régimen.

Sabemos que las Directivas europeas son actos legislativos que se establecen desde Bruselas, la sede de la UE, y determinan unos objetivos que todos los Estados miembros deben cumplir, es decir, que son de obligado cumplimiento. Sin embargo, corresponde a cada Estado miembro el hecho de trasponer tal Directiva en su propia legislación. Los cambios que trajo la Directiva 2017/2455, que vimos anteriormente, fueron traspuestos a la legislación irlandesa mediante dos reglamentos, el S.I.<sup>31</sup> número 327-2021 y el S.I. 328-2021.

Analizando el reglamento 328-2021, vemos que hace referencia a la trasposición del artículo 3 de la Directiva 2017/2455, por el que se suprime la exención del IVA a la importación permanente de bienes, lo que vimos que sucedió con el régimen especial de la importación, conocido como *IOSS*. Con dicha supresión de la exención, los bienes con un valor inferior a 22 euros volverán a quedar sujetos al IVA devengándose a la importación de todos los bienes, independientemente de su valor. Ahora bien, cuando analizamos el reglamento 327-2021 de la legislación irlandesa, en su artículo 91G, se introduce el régimen especial del IVA a la importación, por lo que en las ventas a distancia de bienes importados de terceros países cuyo valor intrínseco no exceda de los 150 euros, podrán aplicar el mencionado nuevo régimen *IOSS*, siendo el proveedor el que liquida el impuesto mediante una única declaración. Por todo lo anterior, vemos que la trasposición en la legislación irlandesa para el caso de las importaciones es idéntica a la trasposición que realizó España, no existiendo diferencias entre ambas aplicaciones a la normativa nacional.

Por lo que al régimen especial de ventanilla única respecta, con la entrada el 1 de julio del 2021 de dicho régimen, sustituyendo el anterior de mini ventanilla única, vemos su aplicación dentro del reglamento 327-2021 mediante la inserción del artículo

---

<sup>31</sup> Del inglés *Statutory Instruments*

35. En dicho artículo se establecen las normas sobre el lugar de prestación para algunos proveedores que efectúan entregas intracomunitarias de bienes a distancia y prestaciones de los servicios conocidos como TBE<sup>32</sup>, que son los mismos que los ya mencionados en la normativa española como servicios TRE. Se establece en la subsección 3 que cuando en un año natural se supere el umbral de los 10.000 euros en ventas, se aplicarán las normas contenidas en las secciones 30 (a) y 34 (kc), que establecen la tributación en destino. Por otro lado, en la subsección 4 (a) se determina la posibilidad de optar por el régimen de ventanilla única y tributar en destino o, por el contrario, tributar en origen siempre que no se supere el umbral de los 10.000 euros en el año natural. Vemos entonces, que la forma de trasponer la ya mencionada Directiva a la legislación irlandesa es muy similar a la española.

Además, vemos que, en cuanto al registro en el nuevo régimen, para todos aquellos pertenecientes al antiguo sistema *MOSS*, el traspaso al nuevo sistema de ventanilla única se realiza de manera automática. Todos aquellos proveedores establecidos en Irlanda y que no estuvieran inscritos en el anterior régimen podrán inscribirse al *OSS* a través de su portal *ROS*<sup>33</sup>. Por último, vemos que, para aquellos operadores no comunitarios, como ya vimos anteriormente, se ha facilitado un portal de registro especial a través de la Unión, donde ellos deciden el Estado miembro de identificación.

Por todo lo anterior, y conociendo las limitaciones de dicha comparativa, ya que el alcance del presente estudio no permite entrar en profundidad a una comparativa completa con la legislación de IVA en Irlanda, podemos decir que la trasposición de la Directiva de IVA en el comercio *online* que se ha realizado es de un modo idéntico al de la normativa española.

## 7.2 Mejoras del régimen

A modo de aportar un aspecto crítico a las modificaciones realizadas en el IVA en materia de los servicios prestados por vía electrónica y al comercio *online* hasta la fecha, son desde un punto de vista personal y con la intención de continuar la línea de lo que

---

<sup>32</sup> Del inglés *Telecommunications, Broadcast and Electronically supplied*

<sup>33</sup> Del inglés *Revenue Online Services*

se ha dicho en las Directivas: facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales tanto para todos aquellos operadores comunitarios como para los no comunitarios.

Primero de todo, hay que destacar que el comercio electrónico avanza a un ritmo mucho más rápido que las normativas, por lo que es de vital importancia que se agilicen los trámites para poder estar a la última y no tener una legislación que no se adapte a la realidad económica. Además, y en cuanto al régimen de importaciones respecta, con la actual crisis energética vivida en Europa y el consiguiente aumento de los costes de la vida y, el aumento de los precios de los productos, pienso que el umbral para aplicar el régimen de ventas de bienes a distancia importados de terceros países o *IOSS*, queda desfasado a lo que es la realidad económica, por lo que debería ser de una cuantía mayor.

Por otro lado, si bien es cierto que el sistema de ventanilla única ha facilitado el cumplimiento de las obligaciones fiscales para todos aquellos operadores, ya sean comunitarios o no comunitarios, la idea de poder dar un paso más y eliminar el actual umbral de los 10.000 euros permitiría avanzar mucho más en cuanto a la tributación en destino y, al mismo tiempo, también daría menos opciones a fraude, ya que se deberían de declarar todas las ventas en el lugar de destino. Además, el hecho de no existir umbral y que todas las operaciones se deban declarar en el Estado miembro donde se encuentre localizado el consumidor final, ya sea mediante la declaración por la ventanilla única o por una declaración individual en cada Estado (ya que recordemos, la aplicación del régimen es voluntario), imposibilitaría la problemática de que una misma operación pueda estar gravada con dos tipos distintos, dependiendo de si el proveedor ha superado el umbral o no, hecho que no cumple con el principio de neutralidad del impuesto.

## VIII. CONCLUSIONES

Para terminar el presente estudio me gustaría concluir el trabajo hablando del objetivo que perseguía. Desde un inicio se ha dado a conocer la importancia de la simplificación del régimen, algo fundamental para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a todos los sujetos pasivos del impuesto. Con todos los cambios que se han experimentado en el sector del comercio *online* y el constante crecimiento del mismo, ha hecho necesario que la normativa del IVA tuviera que evolucionar y sufrir cambios a lo largo de estos años, algunos de ellos muy significativos.

Otro de los objetivos perseguidos por este estudio era analizar si con las modificaciones experimentadas en la normativa europea, que después han sido adaptadas en todos y cada uno de los Estados Miembros, facilitaban el hecho de la tributación en destino de las prestaciones realizadas por vía electrónica a consumidores finales. Podemos afirmar que, con las recientes modificaciones, ya en 2015 con la entrada en vigor del régimen de mini ventanilla única o *MOSS* y, con posterioridad la entrada del nuevo sistema de ventanilla única o *OSS* en 2019, han significado un antes y un después en cuanto a llevar la tributación en el país de destino, donde los consumidores finales que no son sujetos pasivos del impuesto se encontraban localizados, es decir, el Estado de consumo de los servicios o bienes (estos últimos a partir de la entrada del *OSS*).

Podemos discutir si aún existe recorrido para llegar a una total tributación en destino, como se ha analizado en el apartado de posibles mejoras al régimen, ya que cuando se disminuyó el umbral de los 35.000 euros del sistema de mini ventanilla única a los 10.000 euros actuales del sistema de ventanilla única se ha dado un paso al frente, pero aún queda recorrido. Recordemos que es de vital importancia que el impuesto tenga una neutralidad fiscal y con el actual contexto existe la posibilidad de crear una alteración en dicha neutralidad, por el hecho de que dos proveedores distintos pueden estar gravando una misma operación a un tipo distinto dependiendo de si el proveedor está obligado a aplicar el régimen de ventanilla única por superar el umbral o no.

Por todo lo anterior, vemos que la normativa ha evolucionado para poder dar una respuesta al cambio en el modelo de negocio que han experimentado muchas

empresas en los últimos años, en aras de mejorar la simplificación de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos. Si bien es cierto que el punto clave fue con la entrada del sistema *OSS*, que ya pasa a englobar no solo los servicios TRE, sino que tienen la posibilidad de aplicar el régimen todas aquellas prestaciones de servicios y además las ventas de bienes a distancia. Entonces, vemos que sí es cierto que ha existido una simplificación en cuanto al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos pasivos del impuesto.

Pese a que vamos en buena dirección, la necesidad de buscar que el IVA sea neutral fiscalmente debe ser uno de los objetivos principales para las futuras modificaciones que experimente la normativa, ya que como hemos podido ver en el caso de las interfaces digitales, la norma debe reflejar la realidad económica del momento y si se queda por detrás, es decir, no evoluciona a la misma velocidad, puede perjudicar la eficiencia del mercado.

## IX. BIBLIOGRAFÍA

Comisión de las comunidades europeas. (1998). *Comercio electrónico y fiscalidad indirecta COM (1998)*

Comisión Europea. (2015). *Información para las empresas que adoptan la mini ventanilla única (MOSS- Mini One-Stop-Shop)*

Delgado Garcia, A. M.; Oliver Cuello, R. (2015). *Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico*. (Universitat Oberta de Catalunya)

European Commission working paper nº 896. (2016). *VAT 2015: Scope of the notion of electronically supplied services; minimal human intervention*

European Commission working paper nº 919. (2017). *VAT 2015: Scope of the notion of electronically supplied services; minimal human intervention (second follow-up)*

Iberley. (2023). *Régimen aplicable a los servicios prestados por vía electrónica (IVA)*

Macarro Osuna, J.M. (2017). *El IVA en el comercio electrónico como punto de partida de un nuevo paradigma de las ventas a distancia de la Unión Europea*

Martos Garcia, J.M.; Piccirilli, E. (2019). *La convergencia en el IVA de las ventas a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y televisión* (Universidad de Granada; Universidad Parthenope de Nápoles)

Rodríguez Ondarza, J. A. *La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa* (Universidad Complutense de Madrid)

## X. ANEXOS

### 10.1 Anexo I

Dentro del Reglamento de ejecución, en su apartado f del artículo 7.1, nos remite al anexo de la Directiva europea, donde se detalla mucho más el listado mencionado en el apartado 3.1 del presente estudio, por lo que a continuación se muestra una tabla donde aparece el detalle de los servicios mencionados:

Suministro de productos digitalizados como programas informáticos o sus actualizaciones	<ul style="list-style-type: none"><li>-Acceso o descarga de programas informáticos, así como de sus actualizaciones</li><li>-Programas para bloquear la descarga de anuncios publicitarios</li><li>-Descarga de controladores, por ejemplo, los que conectan ordenadores con impresoras</li><li>-Instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web</li><li>Instalación automatizada en línea de cortafuegos</li></ul>
Suministro y alojamiento de sitios informáticos, así como su mantenimiento a distancia de los programas y equipos	<ul style="list-style-type: none"><li>-Alojamiento de sitios y páginas web</li><li>-Mantenimiento a distancia, automatizado y en línea de programas</li><li>-Administración de sistemas remotos</li><li>-Depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos</li><li>-Suministro en línea de espacio de disco</li></ul>
Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de las bases de datos	<ul style="list-style-type: none"><li>-Acceso o descarga de fondos de escritorio, imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas</li><li>-Contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas</li><li>-Suscripción a periódicos y revistas en línea</li><li>-<i>Weblogs</i> y estadísticas de sitios web</li><li>-Noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos</li><li>-Información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente</li><li>-Suministro de espacio publicitario en un sitio o página web</li><li>Uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet</li></ul>
Suministro de música, películas y juegos	<ul style="list-style-type: none"><li>-Acceso o descarga de música en ordenadores personales o teléfonos móviles</li><li>-Acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos</li></ul>

		-Acceso o descarga de películas -Descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles -Acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet u otra red electrónica
Suministro de enseñanza a distancia	de a	-Enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica para funcionar y, cuya prestación requiera la mínima intervención humana -Ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente sin intervención humana

## 10.2 Anexo II

El artículo 7, apartado tercero del Reglamento de ejecución de la UE N° 282/2011 del consejo de 15 de marzo de 2011, detalla una lista con las prestaciones de servicios que no tienen la consideración de prestadas por vía electrónica que se encuentran en la Directiva 2006/112/CE. Dicha lista es la siguiente:

- a) Los servicios de radiodifusión y televisión
- b) Los servicios de telecomunicaciones
- c) Las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica (las que mencionamos como comercio *offline*)
- d) Los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares
- e) El material impreso como libros, boletines, periódicos o revistas
- f) Los CD y casetes de audio
- g) Las cintas de vídeo y DVD
- h) Los juegos en CD-ROM
- i) Los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico

- j) Los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota
- k) Los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos
- l) Los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea
- m) Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión
- n) Los servicios de ayuda telefónica
- o) Los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal
- p) Los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas
- q) Los servicios telefónicos que incluyan un elemento de vídeo, comúnmente denominados servicios de videofonía
- r) El acceso a Internet y a la *World Wide Web*
- s) Los servicios telefónicos prestados a través de Internet

### 10.3 Anexo III

En las comitivas referentes al IVA mencionadas en el estudio, se abordaron y evaluaron conjuntamente distintos ejemplos facilitados por los Estados miembros, de los cuales exponemos algunos de ellos a continuación:

Ejemplo 1) Explicación: Durante un período de tiempo limitado, un sitio *web* ofrece ejemplos y plantillas de documentos necesarios para las solicitudes de empleo. Además, los usuarios también pueden descargar programas informáticos de uso general

y acceder a guías sobre cómo redactar dichas solicitudes. Se supone que los usuarios redactan por sí mismos las solicitudes de empleo con la ayuda que se pone a su disposición. Los usuarios pueden elegir entre distintas opciones, por un lado, la básica, que solo da acceso a los modelos de documentos de solicitud, las herramientas de *software*, las guías y las listas de control. Por otro lado, existen las opciones *premium* y profesional que, además de ofrecer todo lo que ofrece el paquete básico, también tienen la posibilidad de una revisión individual de los documentos y recibir asesoramiento durante un período limitado. El alcance de los servicios adicionales difiere ligeramente entre el paquete *premium* y el profesional, pero en ambas partes se prevé una intervención individual por parte del proveedor del servicio.

Resolución: El Comité evaluó el ejemplo presentado por uno de los Estados Miembros y se decidió que, para dicho supuesto, la opción del paquete básico que ofrece debe considerarse como un servicio prestado por vía electrónica. El cliente obtiene acceso en la plataforma digital a documentos y un *software* durante un período de tiempo limitado sin que se prevea ninguna adaptación individual para el cliente en concreto. La principal diferencia entre el paquete básico y los otros dos es la posibilidad de que el cliente reciba asesoramiento individual por parte del proveedor. Entonces, para los otros dos paquetes que ofrecen, tanto el *premium* como el profesional, debe considerarse que sí existe una intervención humana más que mínima, ya que existe una intervención humana adicional en cada prestación individual, por la posibilidad de revisión individual, así como de asesoramiento por parte del proveedor hacia el cliente particular. Por lo tanto, los servicios prestados por los paquetes *premium* y profesional no deben considerarse servicios prestados por vía electrónica. La justificación de la resolución se desprende de los puntos 2 y 3 de las directrices del Comité de IVA.

Ejemplo 2) Explicación: El suministro de productos digitales o digitalizados (tales como periódicos, libros, programas de *software*, incluidos programas personalizados previa solicitud, juegos o libros) cuya adquisición se realiza por correo electrónico y no mediante una descarga en Internet.

Resolución: Cuando los productos digitales son personalizados (adaptados a las necesidades identificadas de un cliente individual como resultado de su solicitud), su suministro implica una intervención humana más que mínima. Además, cuando el proveedor envía cada producto de manera individual mediante el uso del correo

electrónico, el suministro implica algo más que una intervención humana mínima. Dicha justificación se desprende del punto segundo de las directrices del Comité de IVA y de la sección 3.3 de los papeles de trabajo número 896.

Ejemplo 3) Explicación: Suministro de acceso a seminarios profesionales en los que es posible la participación en línea mediante el uso de unos códigos.

Resolución: La evaluación del suministro depende de la existencia o no para un cliente de la posibilidad de interactuar con las personas que realizan las presentaciones durante el seminario. Cuando se dé el caso de que el cliente tiene la posibilidad de realizar preguntas y recibir respuestas en línea durante el seminario, se considerará que la intervención por parte del proveedor es más que mínima. Sin embargo, cuando el cliente solo tiene la opción de ver el seminario sin la posibilidad de interactuar de ninguna forma con aquellas personas que realizan la presentación, no se supera el ámbito de la intervención humana mínima. Para este segundo supuesto, el seminario debe tener lugar a una hora determinada sin importar la presencia en línea de cualquier cliente. LA justificación se desprende del punto 2 de las directrices del Comité de IVA y de la sección 3.3 de los papeles de trabajo número 896.

## 10.4 Anexo IV

El Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales publicó en abril del 2021 un listado de preguntas frecuentes relacionado con la modalidad de importación del sistema de ventanilla única que entró en vigor el 1 de julio del 2021. A continuación, se detallan algunas de las cuestiones que se consideran de mayor relevancia:

- ¿Cabe usar el *IOSS* para destinatarios que sean empresarios o profesionales?  
No. El sistema *IOSS* sólo es posible cuando el destinatario del envío no tiene la condición de empresario o profesional o es una de las entidades del artículo 14 de la Ley IVA.
- ¿Puedo usar el *IOSS* en un DUA normal?

Sí. No obstante, la declaración aduanera más adecuada para la gestión del sistema *IOSS*, de acuerdo con la normativa, es la declaración H7. Esta declaración H7 permite una serie de facilidades que no estarán disponibles en el DUA normal (salvo que se utilice imperativamente por estar las mercancías sujetas a prohibiciones o restricciones) como es la posibilidad de no consignar el NIF del destinatario, entre otras.

- ¿Cómo identifico a los particulares destinatarios del paquete?  
En la declaración ha de consignarse la identificación del destinatario con su nombre completo y dirección. No es precisa la consignación del NIF en caso de no disponerse de él.
- ¿Cómo gestiono las devoluciones de paquetes en el sistema *IOSS*?  
Se deberá hacer una exportación (al origen o lugar designado por el proveedor) y referir en la misma el número de la declaración H7 individual o bien del número de envío con el que se importó. A estos efectos esta exportación se formalizará a través de EXS<sup>34</sup> o ETD<sup>35</sup> (según salga directamente a territorio tercero o lo haga a través de otro Estado miembro)
- ¿Quién es el sujeto pasivo del IVA en régimen *IOSS*?  
Lo es el proveedor o la plataforma electrónica, en la que se hizo la compra de los bienes objeto del envío.
- ¿Es la plataforma electrónica la importadora cuando se declara en régimen *IOSS*?  
No, el importador es el destinatario del envío. Pero se trata de una operación exenta de IVA a la importación.
- ¿Puede ser destinatario de estos envíos en España una persona física no residente?  
Sí. Lo que determina que la operación tribute en España es que el envío tenga por destino final una dirección de entrega en España. De conformidad con el documento de transporte que ha de consignarse en la declaración.

---

<sup>34</sup> Del inglés *Exit Summary Declaration*, que es una declaración que ampara la salida de mercancías de territorio aduanero comunitario

<sup>35</sup> Del inglés *Electronic Transport Document*, que es el documento en el que figuran las mercancías que se cargan en un buque o aeronave