

EL NUEVO IVA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Luis Manuel Alonso González

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Barcelona

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. LAS VENTAS A DISTANCIA INTRACOMUNITARIAS DE BIENES. 3. VENTAS A DISTANCIA DE BIENES IMPORTADOS DE TERCEROS PAÍSES. 4. DIFERENCIAS CON LAS VENTAS A DISTANCIA Y CON LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES. 5. RÉGIMENES ESPECIAL DE GESTIÓN. 5.1. Régimen exterior de la unión (OSS). 5.2. Régimen de la unión (OSS). 5.3. Régimen de importación (IOSS). 5.4. Características comunes de los regímenes especiales de gestión. 5.5. Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones. 6. LAS ENTREGAS DE BIENES FACILITADAS POR LAS INTERFACES DIGITALES. 7. FISCALIDAD DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS ELECTRÓNICOS.

1. INTRODUCCIÓN

El día 1 de julio de 2021 entró en vigor en España una reforma del IVA de gran importancia: el nuevo régimen del comercio electrónico.

El nuevo régimen de comercio electrónico es objeto de regulación a nivel doméstico en nuestra ley y reglamento de IVA, en función de las modificaciones que introdujeron en dichas normas el Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, y el Real Decreto 424/2021, de 15 de junio.

A nivel europeo se identifica el llamado *VAT e-commerce package* que integra, entre otras normas, la Directiva 2017/2455 del Consejo, el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo y el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión.

La reforma operada responde a la necesidad de simplificar el régimen aplicable a las nuevas pequeñas empresas emergentes que llegaban a un mercado digital de crecimiento imparable. El boom del comercio electrónico con la pandemia es bien conocido. Pensemos que según datos de finales de 2019 el comercio electrónico de bienes y servicios en España se situaba en los 12.000 millones

de euros. Entre junio de 2019 y junio de 2020 las cifras del comercio electrónico crecieron más de un 71%.

Esta realidad permite comprender que se haya considerado preciso, a nivel de Unión Europea (UE), proveer nuevas reglas de tributación de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, generalmente contratados por internet y demás medios electrónicos por los consumidores finales, y enviados o prestados por empresarios y profesionales desde otro Estado miembro o desde un país o territorio tercero.

Se desea, entonces, que las operaciones queden sujetas al IVA en el Estado miembro de llegada de la mercancía o en el de establecimiento del destinatario respondiendo a la generalización del principio de tributación en destino en las operaciones transfronterizas. Al fin y al cabo, es lo coherente en un impuesto sobre el consumo como es el IVA: que se tribute en el país en el que se consumen los bienes y servicios adquiridos.

Obsérvese, así pues, en primer lugar, que el criterio de país de destino se comparte tanto para entregas de bienes como para prestaciones de servicios.

Y, en segundo lugar, que la generalización del principio de tributación en destino evitará que las empresas establecidas en Estados miembros con un tipo de IVA más reducido disfruten de una ventaja competitiva respecto de aquellas establecidas en otros Estados donde el tipo de gravamen es más elevado. Y será así porque no va a ser trascendente el tipo impositivo del país de salida del producto sino el de llegada, que es donde se encuentra su consumidor. Es una manera, qué duda cabe, de coadyuvar al ideal de neutralidad que impregna todo este impuesto.

Sin embargo, la preeminencia del criterio de país de destino tampoco es completa pues se articulan una suerte de tratamientos especiales que vamos a ir viendo y que se caracterizan por excepcionar la consecución de la tributación en destino como objetivo.

Estas situaciones excepcionales, sin embargo, van a normalizarse en virtud de los rasgos identificativos de las dos nuevas modalidades que se han introducido en el hecho imponible entrega de bienes: las ventas a distancia intracomunitarias de bienes (VADIB) y las ventas a distancia de bienes importados de terceros países (VADBITPA), en ambos casos operaciones B2C.

Empecemos por describir las VADIB.

2. LAS VENTAS A DISTANCIA INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

Las VADIB son ventas a distancia intracomunitarias de bienes. Conforme al art. 8.Tres.1º LIVA consisten en

- A) entregas de bienes
- B) bienes que han sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente (Art. 5 bis Reglamento 282/2011 y art. 1 RIVA) o por su cuenta, desde un Estado miembro a otro distinto de la UE.
- C) y siempre que el destinatario sea o actúe como consumidor final.

En las VADIB la excepción al criterio de tributación en el lugar de destino de los bienes expedidos o transportados con destino al consumidor final viene dada por el mantenimiento de la tributación en origen siempre y cuando no se supere un umbral fijado en 10.000 € al año (importe IVA excluido). Muy gráficamente, la consulta V2447-21, de 23 de septiembre de 2021, indica que hasta que se supere el umbral de los 10.000 € se podrá seguir tributando en ventas a distancia intracomunitarias de bienes «*como si se trataran de entregas interiores sujetas al IVA español*» pues corresponde aplicará el IVA correspondiente al Estado miembro desde el que sale expedida la mercancía.

Se exige para ello,

- I. Que el proveedor esté establecido en un único Estado miembro de la UE, no en varios: las VADIB no rigen si el proveedor opera desde más de un Estado miembro.
- II. Abarcar en ese umbral de 10.000 € tanto el volumen de ventas a distancia como también el de los servicios (ej: los prestados por vía electrónica, los de televisión o radiodifusión) prestados a consumidores finales situados en otros Estados. Ahora bien,
 - Ese importe excluye el importe del propio impuesto.
 - Es un umbral único, uniforme, para todos los Estados miembros (a diferencia del sistema anterior, en el que cada Estado fijaba un umbral cuantitativo diferente).
 - Y, si durante el año en curso se supera esa cifra, a partir de ese mismo momento se aplica la regla de tributación en destino, el IVA del Estado de llegada de la mercancía, o sea, donde se ubique el consumidor final.

En cualquier caso, tributar en origen no deja de ser opcional; es decir, el expedidor puede decidir tributar en destino —lugar de llegada de las mercancías— y no atender al citado umbral (art. 73 LIVA). En tal caso, debe registrarse formalmente en cada Estado miembro en el que tiene un cliente final. La opción que se tome tiene una vigencia mínima de dos años naturales (vid. cómo optar en art. 22 RIVA).

El objeto de ese umbral es favorecer a las microempresas que realizan operaciones que alcanzan un volumen muy reducido al cabo del año permitiéndolas tributar en origen y liberarlas, de este modo, de las cargas administrativas y tributarias en el ámbito de la tributación de las entregas de bienes (y prestaciones de servicios) a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros, cargas que tendrían que asumirse de aplicarse el criterio de tributación en destino.

Las reglas de devengo se pueden consultar en el art. 68.Tres LIVA.

En todos los supuestos de VADIB en los que no se den las circunstancias I y II expuestas regirá el criterio de tributación en destino.

Igualmente, cuando los bienes objeto de estas operaciones con destino a consumidores finales se encuentren sujetos a los Impuestos Especiales la regla

de tributación será siempre en destino, con independencia de su importe. En tales casos, como es comprensible, su importe no computa a los efectos de calcular el umbral de los 10.000 € por sujeto pasivo.

También se excluyen los bienes que son susceptibles de instalación o montaje en los términos del art. 68Dos.2º LIVA.

3. VENTAS A DISTANCIA DE BIENES IMPORTADOS DE TERCEROS PAÍSES

Pasemos ahora a las VADBITPA.

Las VADBITPA son ventas a distancia de bienes importados de terceros países. Conforme al art. 8.Tres.2º LIVA se caracterizan por ser

- A) entregas de bienes
- B) bienes que han sido expedidos o transportados por el proveedor a partir de un país o territorio tercero (se excluye, por ejemplo, un bien ubicado en un depósito aduanero situado dentro de la UE, que, en todo caso, no puede expedirse a consumo desde allí directamente)
- C) y con destino a consumidores finales establecidos en un Estado miembro.

Estas operaciones son independientes de la importación que también se realizará en el conjunto de esta operativa y a la que luego nos referiremos. Por tanto, computaremos una importación seguida de una entrega interior.

Como veremos al abordar la faceta de gestión, quien se acoja a una VADBITPA podrá acceder al IOSS o al Régimen Especial de Importación.

Este nuevo concepto, VADBITPA, nace para dar respuesta a la falta de adecuación de la normativa precedente a los casos de importaciones de bienes comerciales por consumidores finales en un contexto, como el presente, de altísimo desarrollo de las ventas a distancia en el que muchos de los proveedores de los consumidores europeos se encuentran ubicados justamente fuera de la UE. Así, la UE ha prestado atención a las importaciones de bienes de pequeño valor, muy disparadas con el auge del comercio electrónico experimentado desde 2020 con la adaptación de los hábitos de los adquirentes a la nueva realidad provocada por las medidas de lucha contra la pandemia. Y ha tomado la decisión de suprimir la exención a la importación de pequeños envíos de hasta 22 € (supresión del art. 34 LIVA) para cortar vías de fraude y evitar ventajas competitivas de proveedores establecidos fuera de la UE. El sistema urdido, que no es en absoluto sencillo, también persigue, de tal manera, preservar una igualdad de trato entre los proveedores comunitarios y los que son de fuera de la UE. Estos últimos se beneficiaban, en determinados casos, de una situación de ausencia de tributación que ahora, en principio, desaparece.

La Comisión Europea ha hecho saber que se habían dado serios casos de abuso de esa exención: vendedores de fuera de la UE etiquetaban engañosamente

mente envíos de mercancías (smart phones, por ejemplo) para acogerlos a la exención. El fraude fiscal se ha evaluado en 8.000 millones de euros al año.

Con las VADBITPA se promueve el principio de tributación en destino para los bienes de escaso valor y se introduce nueva exención de tipo técnico (para evitar una doble tributación: primero en el momento de importar y después en el de hacer la venta a distancia, art. 66.4º LIVA) así como un régimen especial de gestión de aplicación siempre voluntaria.

Básicamente, el funcionamiento de las VADBITPA es el siguiente:

- A) En primer lugar, se producirá una primera operación que será una importación de un bien (que tendrá lugar en el Estado en el que se produzca el despacho a libre práctica). Esta importación estará exenta si
 - a) se trata del envío de un bien de valor no superior a 150 € y, además,
 - b) el importador se acoge expresamente al régimen especial de ventanilla única a la importación (IOSS o Import One Stop Shop) (art. 66.4º LIVA).En las VADBITPA se ha buscado una coordinación entre el IVA y la tributación aduanera. La exención de los bienes de escaso valor en IVA (hasta 150 €) se corresponde con una franquicia aduanera para productos de ese mismo valor.
- B) Seguidamente, se producirá la segunda operación, una venta a distancia ya dentro del territorio de la UE. Esta venta (que será una VADIB) tributará con arreglo al principio de tributación en destino, es decir, con sujeción al IVA del Estado miembro de destino de la mercancía (cfr. art. 68.Dos.1º.A, segundo párrafo, y art. 68Tres.c LIVA) si se dan las circunstancias.

Si no se aplica el régimen de ventanilla única —que es voluntario— corresponderá también liquidar la importación en el Estado de destino.

Al igual que sucedía con las VADIB, se veta el acceso a este régimen a los bienes sujetos a Impuestos Especiales.

También debe quedar claro que los bienes deben trasladarse desde fuera de la UE para ser VADBITPA: no vale hacerlo desde un depósito aduanero sito en un Estado miembro UE desde el que sale la mercancía a otros Estados de la UE pues esos bienes realmente ya se encuentran dentro de la UE.

Se excluyen siempre, en ambos casos (VADIB y VADBITPA), los medios de transporte nuevos y los bienes objeto de instalación o montaje.

A efectos meramente aclaratorios, y para ayudar a la comprensión de la normativa española que regula esta materia, hay que tener presente que nuestras normas adoptan como punto de vista lo que sucede en el denominado territorio de aplicación del impuesto (TAI), o sea, Península e Islas Baleares. Esto significa que no contemplarán las operaciones «desde fuera», como unas mercancías que se expiden hacia España desde otro país comunitario, sino que se contemplará su llegada al TAI en tanto lugar de realización del hecho imponible, de modo que deberá comprobarse, por ejemplo, y si de aplicar el régimen de una VADIB se tratara, que el expedidor no español no ha superado el umbral de los 10.000 € antes indicado.

4. DIFERENCIAS CON LAS VENTAS A DISTANCIA Y CON LAS ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS DE BIENES

Caber señalar, también, que, en paralelo a la incorporación de las VADIB y las VADBITPA a nuestro sistema tributario, el 30 de junio de 2021 se produjo la eliminación de las conocidas como ventas a distancia (VAD), mecanismo pensado para operaciones transfronterizas en las que los destinatarios eran consumidores finales pero sustentado en la aplicación del principio de tributación en origen de modo que el IVA era satisfecho por el proveedor. En las VAD regía, también, el sistema de umbrales en el sentido de que por debajo del umbral se tributaba en origen y por encima en destino, similarmente a como se sigue haciendo ahora. Pero, los umbrales eran más altos y, además, eran distintos en cada país por lo que introducían distorsiones en la mecánica comercial.

Esa realidad se encauzará ahora, si corresponde, por las VADIB y las VADBITPA.

Es igualmente importante diferenciar estos regímenes de las operaciones intracomunitarias encauzadas mediante el hecho imponible adquisición intracomunitaria de bienes (AIB).

Recordemos que es característico de las AIB:

- a) que el adquirente del bien es un sujeto pasivo del IVA (operaciones B2B) y no un consumidor final (mientras que las operaciones B2C es el patrón que siguen las VADIB y las VADBITPA).
- b) que la entrega es ahí una operación exenta.
- c) que opera la regla de inversión del sujeto pasivo, cosa que no sucede en las VADIB y las VADBITPA. Esa es una diferenciación implícitamente prevista en el art. 13.1º letra d LIVA cuando se aclara que las operaciones encuadrables en VADIB y en VADBITPA no pueden quedar comprendidas entre las AIB. No obstante, las AIB y las VADIB tienen en común que se sujetan a la tributación en destino, por más que en estas últimas habrá notorias excepciones.
- d) que se cumplan las condiciones dispuestas en el art. 25 LIVA y art. 13 LIVA:
 - transporte del bien por el vendedor, por el comprador o por un tercero en nombre de los anteriores
 - el adquirente, empresario o profesional que actúa como tal comunicará al vendedor el número de IVA que le ha atribuido el Estado miembro en el que se ubica
 - la operación tiene que ser registrada en la declaración recapitulativa (modelo 349)

El logro de un correcto funcionamiento de este nuevo sistema de comercio internacional requiere que las empresas conozcan la condición de su cliente, si es sujeto pasivo o consumidor final a efectos de IVA, así como el lugar en el que está establecido.

5. REGÍMENES ESPECIAL DE GESTIÓN

Para la gestión de esos nuevos patrones fiscales se recurre, en esencia, a extender un sistema de tributación ya utilizado antes en la UE, el conocido como mini ventanilla única (Mini One Stop Shop o MOSS) que permite al empresario o profesional que opte por los distintos regímenes sustantivos beneficiarse del funcionamiento de una ventanilla única en la que declarar y pagar el IVA de las distintas operaciones realizadas en distintos países de la Comunidad en un único Estado. Es un mecanismo que regía para los servicios electrónicos desde 2015 (Reglamento de Ejecución UE 1042/2013 del Consejo) y ahora se extiende muchísimo. El Estado miembro receptor de la autoliquidación e ingreso se encuentra conectado con el resto de Estados miembros de modo que transmitirá una y otro al Estado o Estados miembros de consumo.

Los regímenes especiales para la gestión del nuevo IVA e-commerce se encuentran en el Capítulo XI del Título IX de la LIVA que lleva por título «Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios», y abarca los arts. 120.Uno.7º y 120.Cinco). Las declaraciones que se generen por aplicación de estos nuevos regímenes especiales conviven con las que está obligado a realizar el sujeto pasivo por IVA si realiza operaciones distintas a las que se recogen por aquellos.

La intención es promocionar el uso de la ventanilla única en todos los supuestos que se correspondan con un tipo de operación de escasa cuantía y facilitar a las empresas la aplicación de las nuevas reglas del comercio electrónico.

A tal efecto, se pergeñan tres nuevos regímenes de gestión del IVA, en el bien entendido que, según las circunstancias y operativas que desarrolle, un mismo sujeto puede sujetarse a más de uno. Se trata de los siguientes regímenes:

- RÉGIMEN EXTERIOR DE LA UNIÓN (OSS)
- RÉGIMEN DE LA UNIÓN (OSS)
- RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN (IOSS)

Vamos a exponer, por separado, las características particulares de cada uno de ellos para, seguidamente, en bloque, agrupar las que les son comunes.

5.1. Régimen exterior de la unión (OSS)

El OSS (One Stop Shop) se aplica a los servicios prestados a consumidores finales en la Comunidad por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad siempre que éstos últimos se localicen en un Estado miembro (art. 163 octiesdecies LIVA). Hasta este momento, este régimen se aplicaba únicamente a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o por vía electrónica. Ahora se extiende a otros muchos servicios: alojamientos provistos por empresarios no establecidos en la UE, servicios de transportes, suministros o restauración para su consumo en distintos medios de transporte,

admisión a eventos deportivos o artísticos, arrendamientos de medios de transporte, servicios vinculados a inmuebles (tasaciones, ejecuciones de obra), etc.

Para estar en el OSS los empresarios o profesionales deben cumplir con las siguientes obligaciones formales específicas (art. 163 noniesdecies LIVA):

- a) Disponer de un número de identificación fiscal (ex art. 164.Uno.2º LIVA)
- b) Presentar por vía electrónica las declaraciones de inicio, modificación o cese de las operaciones.
- c) Presentación trimestral del impuesto por vía electrónica, con independencia de que durante el mismo no se hayan prestado servicios adscritos al régimen, y pagar el impuesto mediante ingreso en cuenta bancaria.
- d) Expedir y entregar factura.

5.2. Régimen de la unión (OSS)

Este régimen atañe a las siguientes clases de operaciones:

- a) Servicios transfronterizos, o sea, prestados a consumidores finales (B2C) por empresarios o profesionales establecidos en la UE pero no en el Estado miembro de consumo (art. 163 unicies Dos.a, b y c, y Tres LIVA y art. 163 quatervicies LIVA) —de no ser así, se aplicaría el régimen general que rige para las prestaciones de servicios—.
- b) VADIB (art. 163 unicies LIVA), con independencia de si el empresario que las realiza está establecido o no en la UE.
- c) Entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales —estén o no establecidas en la UE— que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final (o sea, que hagan VADIB o entregas nacionales —esto es, sin transporte de un Estado miembro a otro—). Más adelante explicaremos en qué consisten tales imputaciones.

Los empresarios o profesionales que deseen aplicar este régimen deben cumplir con las siguientes obligaciones formales específicas (art. 163 duovicies LIVA) (Vid. V2950-21, de 19 de noviembre):

- a) Disponer de un número de identificación fiscal (ex art. 164.Uno.2º LIVA).
- b) Presentar por vía electrónica las declaraciones de inicio, modificación o cese de las operaciones.
- c) Presentación trimestral del impuesto por vía electrónica con independencia de que durante el mismo se hayan prestado servicios adscritos al régimen y pagar el impuesto mediante ingreso en cuenta bancaria.
- d) La LIVA impone que las declaraciones detallen minuciosamente el valor total de los envíos desglosando el IVA y los diversos tipos impositivos que se han tenido que aplicar, así como otros aspectos que permitan la

- identificación de múltiples aspectos de la operación (ej: el número de identificación de cada establecimiento permanente de cada Estado miembro; el tipo de cambio si la contraprestación no viene expresada en euros).
- e) Expedir y entregar factura.

En el caso de que los sujetos adheridos a este régimen especial, además, realicen ventas interiores se sujetarán al IVA normalmente, esto es, sin afectación a la mecánica repercusión/deducción.

5.3. Régimen de importación (IOSS)

El IOSS (Import One Stop Shop) se aplica a las VADBITPA, de modo que afectará a bienes de escaso valor (150 €). De tal manera las importaciones de esos bienes acogidas a la VADBITPA sujetas a este régimen especial gozan de la exención en la importación de tales productos, debiendo tributar solamente por la subsiguiente entrega en destino. Entonces, los proveedores (o interfaz electrónica, si fuera el caso) cobran el IVA a sus clientes y lo liquidan a través de la ventanilla única aplicando el IVA correspondiente al país donde se produce la entrega.

Por otro lado, los empresarios o profesionales de fuera de la UE que realicen las entregas de bienes o presten los servicios —estén establecidos o no en la Comunidad— pueden acogerse al IOSS directamente (ej: el proveedor de fuera de la UE que vende directamente a través de su página web a un consumidor final comunitario) o recurriendo a los servicios de un intermediario establecido en la Comunidad. En este último caso,

- el intermediario se convierte en deudor tributario obligado también al cumplimiento de las obligaciones formales en nombre y por cuenta del proveedor, según aclara el art. 163.quinquies.Dos.b, de la LIVA, favoreciendo así a la Hacienda acreedora; no ha de ser forzosamente este intermediario a efectos de IVA quien se relacione con las autoridades aduaneras.
- el intermediario debe registrarse como tal en su Estado miembro y recibe un número de identificación como tal intermediario: no es un número a efectos de IVA ni tampoco el NIF, obviamente, sino un número nuevo que le habilita a actuar como intermediario (IOSSIn o número de identificación fiscal a efectos del IOSS para el intermediario). Como tal intermediario debe registrar en su Estado de identificación a cada uno de los sujetos pasivos a los que represente, recibiendo, entonces, un número de identificación a efectos de IVA para cada uno de ellos (NIOSS o número de identificación fiscal a efectos del IOSS).
- Las condiciones y requisitos que debe cumplir un sujeto para poder actuar como intermediario en el régimen de importación están recogidas en el art. 61 septiesdecies RIVA —ej: solvencia financiera (letra d) o no

haber cometidos delitos o infracciones graves de naturaleza tributaria él o las personas de su entorno profesional (letra c)—.

- Las causas de exclusión del intermediario son (art. 163 septiesdecies. Tres LIVA):
 - Falta de actuación como tal durante dos trimestres naturales
 - Incumplimiento de los requisitos necesarios para actuar como intermediario
 - Incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa por la cual se rige
 - Siempre puede darse de baja voluntariamente

Para poder aplicarse el IOSS el requisito básico es que el valor intrínseco de los bienes no exceda de 150 € de valor intrínseco —con excepción de los bienes objeto de los Impuestos Especiales—.

Las interfaces pueden acogerse a este régimen tanto si están establecidas en la UE como si no están establecidas en la UE (directamente o vía intermediario) siempre que se trate de «sujetos pasivos considerados proveedores». Ya hemos avisado de que el tema de las interfaces se tratará más tarde.

Además, los empresarios o profesionales acogidos al IOSS deben cumplir con las siguientes obligaciones formales específicas (art. 163 septvicies LIVA):

- a) Disponer de un número de identificación fiscal (ex art. 164.Uno.2º LIVA)
- b) Presentar por vía electrónica las declaraciones de inicio, modificación o cese de las operaciones.
- c) Presentación trimestral del impuesto por vía electrónica con independencia de que durante el mismo se hayan prestado servicios adscritos al régimen y pagar el impuesto mediante ingreso en cuenta bancaria.
- d) Expedir y entregar factura.

La LIVA (arts. 75.Tres y el 163 sexvicies) introduce un criterio nuevo en materia de devengo para las operaciones en las que se aplique el IOSS: las operaciones se devengarán en el momento de la entrega de la mercancía la cual se entenderá producida con la aceptación del pago. O sea, con la confirmación del pago, autorización de pago o compromiso de pago por parte del cliente, recibida por el proveedor que vende (a través de la interfaz o por su cuenta) y con independencia del momento en el que se produzca el pago efectivo (sobre la concreción de tal momento vid. el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo, arts. 41 bis y 61 ter.).

5.4. Características comunes de los regímenes especiales de gestión

Pero, las características formales de estos regímenes especiales son muchas más. Pasamos a resumirlas agrupadamente en la medida en que son comunes a los tres regímenes:

- A) El proveedor no comunitario no tendrá que identificarse en todos los Estados miembros con los que trabaje. Podrá hacerlo electrónicamente sólo con uno de ellos para todas las ventas y prestaciones de servicios que realice en el territorio comunitario. Entre las ventajas que esto supone cabe destacar que se comunicará en un único idioma, su gestión de tesorería quedará condicionada a su relación con una única administración fiscal y, además, podrá reducir gastos ligados a la misma como pueden ser asesores o contables. Y bastará con que conozca la regulación que en materia de facturación rige en ese Estado y no en todos ellos. En el caso español, tenemos que aludir al reglamento de facturación (RD 1619/2012, de 30 de noviembre, según dispone el número 4 del art. 61 sexiesdecies RIVA) y hay que tener en cuenta que, al margen de determinadas especificaciones sobre el régimen de facturación que sujeta a quienes se sitúan en la órbita de los regímenes que estamos analizando (números 2 y 3 de su art. 2, y número 3 del artículo 6), se dispone también la inaplicación para todos ellos de la facturación simplificada (art.4.4, letras b y d).

En suma, mediante una única autoliquidación presentada por vía electrónica ante la Administración del Estado miembro por el que se haya optado o sea de aplicación (Estado miembro de identificación), el empresario o profesional ingresará el IVA devengado en todas las VADIB, o servicios prestados a los consumidores finales, fuera el que fuere el territorio en el que se ubicara el consumidor final. Cabe puntualizar, no obstante, que cuando la actividad económica tenga su sede en España, el Estado miembro de identificación será el Reino de España, sin que quepa otra opción. En aquella autoliquidación —que podrá ser mensual o trimestral— se distinguirán las ventas efectuadas en cada Estado miembro en función del lugar de residencia del cliente consumidor final.

La autoliquidación a utilizar es el modelo 369 (Orden HAC/610/2021, de 16 de junio). Determinadas operaciones que venían recogiendo en los modelos 322, 303 y 390 pasan a plasmarse en el modelo 369, razón por la cual fue preciso introducir alguna modificación en aquellos (Orden HAC/646/2021, de 22 de junio).

- B) En el caso de que el Estado miembro de identificación sea España, el empresario o profesional quedará obligado a declarar ante la Agencia Tributaria el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones y se le atribuirá un número de identificación individual.
- C) Los empresarios y profesionales usuarios de estos regímenes están obligados a mantener durante 10 años un registro de las operaciones acogidas a los mismos, con la obligación de ponerlo a disposición de las autoridades tanto del Estado miembro de identificación como del Estado de consumo.

La profusa información que debe contener aquel registro se detalla en el art. 61 sexiesdecies RIVA (diferenciando, por un lado, las obligaciones que sujetan a quienes se acogieron al régimen exterior de la Unión y

al régimen de la Unión —número 1— y, por otro lado, a quienes lo hicieron al régimen de importación —número 2—). Tal información debe ser asequible de forma electrónica e inmediata y por cada una de las distintas operaciones realizadas tanto por el Estado miembro de consumo como por el Estado miembro de identificación.

Asimismo, estarán obligados a expedir y entregar factura de las operaciones declaradas en estos regímenes.

- D) Los empresarios y profesionales que se sujetan a estos regímenes no podrán deducir en las autoliquidaciones el IVA soportado en la realización de sus operaciones en otros Estados miembros (arts. 163 vicies LIVA). No obstante, ese IVA se recuperará vía devolución ex art. 119 LIVA (para empresarios establecidos en el territorio UE), ex art. 117 bis LIVA (para empresarios establecidos en el TAI) o ex art. 119 bis LIVA (para empresarios no establecidos en el territorio UE) (vid. arts. 31 y 31 bis RIVA). En caso de que los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del IVA no presenten otras autoliquidaciones ante la Administración tributaria española por otras operaciones, podrán solicitar la devolución de esas cuotas de acuerdo con el procedimiento previsto para no establecidos sin exigirse el requisito de reciprocidad en el trato en relación con la posición de sus países o territorios de origen. Las cuotas soportadas en relación con bienes y servicios soportados en el TAI sí pueden ser objeto de deducción a través de las declaraciones correspondientes que estén obligados a presentar en el susodicho TAI (art. 163 octovicies. Tres LIVA).
- E) Las causas de exclusión de estos regímenes se prevén en el art. 163 septiesdecies. números Dos y Cuatro de la LIVA:
1. Presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en los mismos.
 2. Existencia de hechos que permitan presumir la conclusión de tales operaciones.
 3. Incumplimiento de los requisitos dispuestos para estar en estos regímenes especiales.
 4. En el caso del IOSS, si se opera a través de intermediario que éste notifique su cese como representante a la Administración.
 5. Presentación de baja voluntaria en el régimen de que se trate.
- Las formalidades que deben acompañar a la exclusión son reguladas por el art. 61 quaterdecies RIVA.
- F) Los empresarios, profesionales e intermediarios acogidos a estos regímenes especiales deben comunicar al Estado miembro de identificación cualquier cambio en la información proporcionada al mismo, a más tardar el décimo día del mes siguiente a aquel en el que se haya producido el cambio correspondiente (art. 61 quinquiesdecies RIVA).
- G) La opción, modificación y renuncia por algunos de estos regímenes especiales las regulan los artículos 61 terdecies RIVA y 9.3 y 10.2 del RD1065/2007, de 27 de julio, el reglamento de gestión tributaria. A tal

efecto se ha aprobado el nuevo modelo 035 por la Orden HAC/611/2021, de 16 de junio y se ha modificado el modelo 036 por la Orden HAC/609/2021, también de 16 de junio.

- H) La obligación de nombrar un representante fiscal para los sujetos pasivos no establecidos dispuesta en el art. 82.1 RIVA se elimina cuando se aplica alguno de los tres regímenes objeto de nuestro análisis.

5.5. Régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

En los casos en los que no se utilice la ventanilla única de importación (IOSS), cabe aplicar otro sistema alternativo y de talante simplificador sin tener que llegar, todavía, al mecanismo ordinario de gestión ante la aduana (art. 167 bis LIVA). Se trata de un régimen especial pensado particularmente para operadores de servicios postales, empresas de transporte urgente y agentes de aduanas que se ocupan también de la tramitación aduanera. En esencia, se ha procurado un régimen de gestión «ligero» para las importaciones de bienes de escaso valor cuando no se haya optado por el IOSS. Los importadores que no se acojan al régimen especial que vamos a estudiar o al IOSS irremediablemente deberán cumplir las formalidades regulares del IVA a la importación.

La forma de optar por este régimen especial y los requisitos que se exigen los describe el art. 74.1.b) RIVA. Es una opción a la que puede acogerse la persona física que presenta los bienes en aduana por cuenta del importador si se dan los siguientes requisitos:

- 1º. El valor intrínseco del envío no supera los 150 €.
- 2º. No se trata de bienes objeto de los Impuestos Especiales.
- 3º. El destino final de la expedición o transporte es el territorio en el que se despacharán los bienes a libre práctica.

Cuando se ejercita esta opción las consecuencias serán las siguientes:

- a) El consumidor final, destinatario final del bien, es el obligado al pago del IVA a la persona que presente los bienes para su despacho ante la aduana (por ejemplo, la empresa transportista) que es quien, además de haberse ocupado de su presentación a despacho en aduanas, recaudará del destinatario del bien el IVA que recaiga sobre la importación y efectuará el pago a Hacienda. Textualmente, la LIVA le conmina a tomar *«las medidas necesarias para garantizar que el destinatario de los bienes importados pague el IVA correspondiente a la importación»* (art. 167 bis. Tres).
- b) Se deberá presentar una declaración mensual por vía electrónica con el importe total del IVA recaudado correspondiente a las importaciones

realizadas durante dicho mes natural que se abonará en un plazo de hasta el día 16 del segundo mes siguiente al mes de importación. Así se facilita notablemente la labor de los operadores logísticos y postales.

- c) En todo caso, se aplicará el tipo impositivo general del impuesto pues están vetados expresamente los tipos reducidos del art. 91 LIVA.
- d) Los empresarios y profesionales están obligados a llevar un registro de las operaciones incluidas en las declaraciones presentadas con arreglo a esta modalidad durante 4 años.

6. LAS ENTREGAS DE BIENES FACILITADAS POR LAS INTERFACES DIGITALES

La UE ha llegado a la conclusión que los *marketplaces* juegan un papel decisivo en el *e-commerce* y, dado su poderío tecnológico y económico, deben dejar de actuar como meros intermediarios y situarse como auténticos sujetos pasivos. Por consiguiente, las plataformas digitales, tanto si están establecidas en la UE como si no, van a desempeñar el rol de un sujeto pasivo mediante una muy particular configuración de la realidad lindante con la ficción jurídica según designio del legislador. Todo ello en favor de asegurar la correcta recaudación del impuesto y garantizar los intereses de las Haciendas comunitarias.

Una primera cuestión que dilucidar es a quién afecta este nuevo status. Se ha optado por un concepto amplio de interfaz digital o interfaz electrónica en el que tienen cabida desde un sitio web, un portal, un mercado en línea, una interfaz de programación de aplicaciones, etc.

En segundo lugar, debe señalarse que la LIVA plasma las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital en el nuevo art. 8 bis (y en el art. 1bis RIVA) como si se tratara de una modalidad de entrega de bienes y, por tanto, de una delimitación más de ese hecho imponible del impuesto.

En tercer lugar, es preciso distinguir como elementos configuradores de estas entregas los siguientes:

1. Un empresario o profesional...
2. Utilizando una interfaz digital (mercado en línea, plataforma, portal o similar)...
3. «facilita»
 - Una VADBITPA en las que el valor intrínseco no supere los 150 € (cuando excede este valor ya no es posible aplicar este régimen particular, sin que importe donde está ubicado el proveedor); de ahí que quepa referirse a los productos transmitidos como «bienes de escaso valor».
 - Una entrega interior (ej: la mercancía ya se hallaba almacenada en un Estado miembro, de modo que no puede considerarse VADITPA) o una VADIB hecha en la Comunidad a un consumidor final por un empresario no establecido en la UE (si es un proveedor establecido en la UE tampoco se aplica este régimen)

En tales supuestos, para la LIVA lo que hay es

- a) Una primera entrega exenta entre el proveedor extracomunitario y la interfaz digital (B2B), aunque no se limita el derecho a la deducción del IVA soportado para quien la realiza si se trata de una VADIBTPA (artículos. 20 bis y 94.Uno.1º.c, LIVA).
- b) Una segunda entrega interior entre la interfaz digital y el adquirente consumidor final (B2C), en la que sí se estima que se produce el transporte del bien.

Técnicamente, el art. 8 bis LIVA se refiere a que el empresario o profesional titular de la interfaz digital ha recibido y entregado por sí mismo los correspondientes bienes y la expedición o el transporte de los bienes se encuentra vinculado a la entrega por él realizada y no a la primera entrega. Se le equipara a un proveedor real, es quien repercute el impuesto, y se priva de tal consideración al proveedor originario, que pasa a denominarse «proveedor subyacente».

Se presume, pues, que el proveedor «real» ha adquirido el producto al proveedor «subyacente» (mediante una VADITPA o mediante una entrega interior) y lo entrega al consumidor final, por más que en la realidad no se ha dado aquella primera adquisición.

El devengo de ambas operaciones se sitúa en la aceptación del pago del cliente (art. 75.Tres LIVA).

En cuarto lugar, conviene recordar que el titular de la interfaz puede acogerse a los regímenes del sistema de ventanilla única para autoliquidar el IVA derivado de estas operaciones (MOSS), tanto si son VADBITPA como si son operaciones interiores (ej: las mercancías están almacenadas en un Estado miembro y se destinan a una entrega a un cliente que está en otro Estado miembro).

En quinto lugar, como sucede con toda la materia que estamos examinando, aparecen aspectos todavía de dudoso significado. Es lo que sucede cuando la norma se refiere concisamente a que la interfaz electrónica «facilite» la venta a distancia mediante su intervención. No va a ser sencillo concretar el significado del que se quiere dotar al verbo «facilitar» en este contexto. Aun así, probablemente, se considerará que la interfaz digital no «facilita» la venta si no interviene en la realización del pedido o si permanece al margen de la autorización de cobro al cliente. Tampoco si se limita a hacer publicidad de los productos o si sólo redirecciona al cliente a otra interfaz. Pero está será una cuestión que generará controversias (vid. art. 5 ter del Reglamento de Ejecución UE 282/2011).

En sexto lugar, únicamente anotar las incógnitas que se abren en torno al alcance de la responsabilidad que recae sobre la interfaz en el plano fiscal por las distintas fases de la operación en la que interviene, presuponiéndose su limitación siempre y cuando pueda acreditar que obró con la diligencia debida y pueda demostrar su buena fe.

En séptimo y último lugar, deben conocerse las obligaciones formales específicas dispuestas para las interfaces digitales, pero diferenciando dos supuestos:

- A) Cuando la interfaz no tenga la condición de sujeto pasivo, debe llevar un registro de operaciones (art. 166 bis LIVA y art. 62 bis RIVA) que se ajustará a lo que establece el Reglamento (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011. Ese registro, que ha de mantenerse durante 10 años, debe estar disponible por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados. Los Libros registro del IVA llevados a través de la Sede Electrónica de la AEAT han sido adaptados a estos nuevos regímenes especiales a través de la reforma operada mediante la Orden HAC/646/2021, de 22 de junio.
- B) En el caso de sí tener la consideración de sujetos pasivos, las interfaces deben llevar los registros que dispone el art. 63 quater del Reglamento (UE) 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, y también los dispuestos en el art. 164.Uno.4º LIVA (contabilidad y registros del IVA —establecidos en el art. 62 y ss. del RIVA—, así como sujetarse al Código de Comercio y demás notables contables).

7. FISCALIDAD DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS ELECTRÓNICOS

Para terminar, haremos una especial referencia a los servicios prestados por vía electrónica.

El primer problema que envuelve los servicios electrónicos radica en saber a qué nos estamos refiriendo con tal denominación.

En el caso de las prestaciones de servicios hay que atender al criterio del grado de intervención humana de modo que ha de ser mínima dicha intervención en la prestación del servicio entre quien lo provee y quien lo recibe (no cuenta la intervención previa o la accesoria) para poder afirmar que existe un servicio electrónico. Esta regla proviene del derecho comunitario (art. 7 del Reglamento de ejecución 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011) y, aunque no es fácil de precisar, puede decirse que la intervención no es mínima si hay interacción. De tal manera, quedarían fuera de este concepto los supuestos en los que, por ejemplo, en la prestación del servicio se identifica una pregunta y una respuesta individualizada; cuando se aprecia una adaptación del servicio a las solicitudes del cliente; o en el caso de envíos de correos electrónicos no automatizada.

En consecuencia, no es lo mismo la descarga de un curso de formación —incluso con sesiones de apoyo en línea— que la prestación del servicio de enseñanza por internet que será un servicio educativo y, por tanto, exento (art. 20.Uno.9º LIVA) y no un servicio electrónico.

En definitiva, el servicio electrónico no podrá ser viable al margen de la tecnología de la información.

Nuestro art. 69.Tres LIVA define los servicios de telecomunicación, los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de radiodifusión y televisión en los números 3º, 4º y 5º, pero puede hallarse una mayor concreción de los dis-

tintos tipos de servicio en el Anexo II de la Directiva del IVA. Igualmente, el Reglamento de Ejecución 282/2011 establece una serie de presunciones para fijar la localización de los destinatarios concretos de los servicios.

A estos efectos, dice la LIVA que el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

Por último, capítulo aparte lo constituyen los supuestos en los que una interfaz digital puede considerarse la prestadora del servicio electrónico.

Una segunda cuestión de suma importancia es la determinación del lugar en el que se produce la tributación por IVA de esos servicios. La fijación de ese lugar viene dada en función de estas variables:

- Se diferencia si el destinatario del servicio es o no sujeto pasivo del IVA. Resulta vital, por tanto, identificar correctamente a quien es consumidor final.
- Se identifica el lugar en el que se encuentran el proveedor y el destinatario del servicio.

A estos efectos, a continuación, hay que diferenciar:

- Cuando la operación de prestación de servicios se produce dentro del TAI, en cuyo caso no hay mayor problema para determinar el IVA aplicable que será el español.
- Cuando la operación implica prestar servicios que se consumen fuera de la UE a la prestación no se aplica el IVA comunitario.
- Sin embargo, cuando la operación involucra otros Estados miembros, cabrá atenerse a las siguientes reglas:
 - I. Cuando el destinatario es empresario o profesional rige el principio de tributación en destino (art. 69.Uno.1º LIVA) de modo similar a como sucede en las operaciones de entrega de bienes en las AIB. Conforme al art. 84.Uno.2º LIVA regirá la inversión de sujeto pasivo, de modo que la mecánica, al final, remite a un esquema de funcionamiento muy similar al de las AIB.
 - II. Cuando el destinatario es un particular rige el principio de tributación en origen (art. 69.Uno.2º LIVA) a fin de evitar trasladar al particular la enojosa tarea de tener que liquidar el impuesto, que es lo que sucedería de mantenerse la regla de tributación en destino. En estos casos, el sujeto pasivo que presta el servicio liquida el IVA en sus autoliquidaciones ordinarias ante la Hacienda del TAI.
 - III. Ahora bien, en el caso de servicios prestados por vía electrónica a un consumidor final, el criterio que rige es el siguiente:
 - A) tributación en origen cuando no se supera el umbral de los 10.000 €, con lo que se consigue un tratamiento homogéneo con el previsto para las entregas de bienes en las VADIB.

- B) tributación en destino cuando se supere ese umbral (art. 70.Uno. apartados 4º y 8º LIVA), de modo similar a como se ha visto sucede en la nueva regulación de las ventas a distancia de bienes (VADIB).