

LA CONVERGENCIA EN EL IVA DE LAS VENTAS A DISTANCIA DE BIENES Y DE LOS SERVICIOS PRESTADOS VÍA ELECTRÓNICA, TELECOMUNICACIONES Y TELEVISIÓN *

Juan Jesús Martos García
Prof. Titular
Universidad de Granada

Eduardo Piccirilli
Prof. Derecho Tributario
Universidad Parthenope de Nápoles

1. Introducción	2
2. Regímenes diferenciados	4
2.1. Los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv	4
2.1.1. Concepto, calificación diferenciada y ruptura con el principio de neutralidad	4
2.1.2. Reglas de localización.....	13
2.1.3 Necesidad de comprobar la naturaleza y la localización de las partes. Presunciones sobre la localización del cliente	17
2.1.4. Régimen especial para operadores que presten servicios a consumidores comunitarios	21
2.2. Régimen de las ventas a distancia intracomunitarias a consumidores	25
2.2.1. Fundamento, principios de tributación y diferencia de trato	26
2.2.2. Requisitos	28
2.2.3. Regla de localización	29
3. La convergencia en 2021 del IVA de las ventas a distancia de bienes y de las prestaciones de servicios vía electrónica, telecomunicaciones y tv con la Directiva 2017/2455	31
3.1. Convergencia en la localización de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv	32
3.2. Ventas a distancia de bienes importados de territorios terceros.....	35
3.2.1. Localización como entrega bienes en el Estado de destino del consumidor y exenciones.....	35
3.2.2. Ventas a través de interfaz electrónica como mercados, plataformas o portales en línea pertenecientes a un tercero distinto del vendedor: La mediación de empresas como <i>amazon</i> o <i>ebay</i>	38

* Trabajo desarrollado en el marco del Proyecto de Investigación del Ministerio DER2017-89626-P “Paraísos fiscales y territorios de nula tributación. Medidas defensivas en el ordenamiento español, en el derecho comparado y en las instituciones internacionales”, convocatoria 2017 correspondiente al programa estatal de fomento de la investigación científica y técnica de excelencia; y del Grupo de Investigación de la Junta de Andalucía “Investigación y estudio del derecho financiero” SEJ-326.

3.3. Regímenes especiales para las entregas de bienes y prestaciones de servicios a distancia a consumidores comunitarios.....	42
3.3.1. Régimen especial para los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad	44
3.3.2. Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y servicios.....	45
3.3.3. Regímenes especiales para ventas a distancia de bienes importados de terceros países.....	47
4. Periodos transitorios previos a la convergencia: 2019 y 2020.....	50
5. La convergencia del tipo de gravamen sobre publicaciones, libros y revistas.....	51
6. Conclusiones.....	53

Resumen: Estudio de los regímenes IVA de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv y de las ventas a distancia de bienes a particulares, así como de la reforma que a través de distintas normas y, en especial, de la Directiva 2017/2455 y de la Directiva 2018/1713, los hace converger.

Abstract: Study of VAT regimes for electronically supplied services and distance sales of goods to consumers, as well as a reform that, through different rules within the framework of the Directive 2017/2455 and the Directive 2018/1713, makes them converge.

Palabras clave: IVA, servicios prestados vía electrónica, venta a distancia, negocios transfronterizos, principio de neutralidad, Estado de destino, Estado de origen, operaciones intracomunitarias, reglas de localización, tipo impositivo, libros, periódicos y revistas

Key words: VAT, electronically supplied services, distance sales, Cross-border business, principle of neutrality, State of destination, State of origin, location rules, Intra-community operations, tax rate, books, magazines and newspapers, Directive 2017/2455, Directive 2018/1713.

1. Introducción

La aprobación conjunta por parte del Consejo, el 5 de diciembre de 2017, del Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459, el Reglamento (UE) 2017/2054 y, muy especialmente, de la Directiva 2017/2455, ha supuesto una reforma en la regulación de las ventas a distancias de bienes y servicios en el IVA que se llevará a cabo en varias etapas.

La primera, a partir del 1 de enero de 2019. Los preceptos de la Directiva 2017/2455 que debían incorporarse en los ordenamientos internos antes de esa fecha, han sido transpuestos al ordenamiento español mediante el art.79 de la Ley 6/2018, de 3 de Julio, de

Presupuestos Generales de Estado para 2018, que ha reformado el art.70.Uno, en sus puntos 4º y 8º, así como los arts.163 octiesdecies y 163 noniesdecies, todos ellos de la Ley 37/1992 del IVA; y junto a estos, los preceptos aprobados en los Reglamentos comunitarios expuestos, de aplicación directa.

La segunda comenzará a partir del 1 de enero de 2021, aún pendiente de transposición. Con ella se alcanzará una notable convergencia en la localización de las ventas a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv, que también se extenderá a los regímenes especiales que facilitan el cumplimiento.

Convergencia que ha llegado igualmente a otra materia concreta y ciertamente polémica, los tipos del IVA aplicados a los libros, periódicos y revistas cuando se descargan electrónicamente o se adquieren en soporte físico, en este caso, mediante la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 noviembre.

Esta acción legislativa se enmarca dentro de la estrategia para alcanzar el mercado único digital en la Unión Europea; estrategia que persigue eliminar obstáculos para mejorar el acceso de los consumidores y las empresas a los bienes y servicios a través de internet, así como desarrollar redes y servicios digitales para aprovechar al máximo el potencial de crecimiento de la economía digital europea¹.

En materia tributaria las reformas se han centrado especialmente en el IVA y, en concreto, en la reducción de las cargas y obstáculos relacionados con las ventas transfronterizas², así como su mejor adecuación al principio de neutralidad. Pero en realidad, este impulso fiscal no fija nuevos objetivos ni descubre problemas que no hubiesen sido analizados con anterioridad. Viene a poner el foco en las ventas de bienes a distancia a consumidores y en los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv, materias que eclosionaron con el desarrollo tecnológico y la llegada de Internet a finales del siglo XX, tratadas ampliamente, y que como apuntamos en anteriores trabajos, no fueron adecuadamente reguladas³.

¹ Comunicación de la Comisión “Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa” COM (2015) 192 final, de 6 de mayo de 2015, págs. 3 y 4.

² Comunicación de la Comisión “Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa” COM (2015) 192 final, de 6 de mayo de 2015, págs. 9 y 10

³ Estos problemas han sido ampliamente tratados en nuestros trabajos anteriores, remitiendo al lector interesado a MARTOS GARCÍA, J.J. “Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico (I)” Revista del Centro de Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación, nº237/2002; MARTOS GARCÍA, J.J. “Modelo alternativo a la propuesta institucional sobre la imposición del comercio electrónico (II)” Revista del Centro de Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación, nº238/2003; MARTOS GARCÍA, J.J. “La empresa virtual y la defraudación fiscal” En Estudios sobre la fiscalidad de las pymes, Editorial de la Universidad de Granada, 2004; MARTOS GARCÍA, J.J. *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, 2006; MARTOS GARCÍA, J.J. Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo, Instituto Andaluz de Administración Pública, 2007; MARTOS GARCÍA, J.J. Defraudación fiscal y nuevas tecnologías. Cizur Menor. Thomson Aranzadi, 2007; MARTOS GARCÍA, J.J. “La tributación europea sobre las operaciones

No obstante, hasta llegar a este nuevo escenario se ha recorrido un largo camino. En una primera parte analizamos la evolución del régimen de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y televisión, así como el marco tradicional de las ventas de bienes a distancia a consumidores. Al comparar ambos regímenes se observan paradojas evidentes que justifican la reforma que se ha llevado a cabo, estudiada en la segunda parte de este trabajo.

2. Regímenes diferenciados

2.1. Los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv

2.1.1. Concepto, calificación diferenciada y ruptura con el principio de neutralidad

Hasta la llegada de la sociedad digital, la totalidad de los productos ostentaban unívocamente naturaleza material o inmaterial, siendo éste un rasgo inherente y definitorio de cada uno de ellos. Sin embargo, este hecho se quebró para los productos digitalizables.

A diferencia de los canales de venta a distancia previos -radio, tv o catálogo-, Internet puede utilizarse no solo para contratar el producto –comercio electrónico indirecto-, sino también para suministrarlo digitalmente –comercio electrónico directo. Así, un libro, una revista, una película o la música, dejaron de ser comercializados exclusivamente con un soporte material, para poder venderse también de forma desmaterializada, a través de internet u otro tipo de redes, lo que obligó a plantearse cuál era la calificación apropiada de estas operaciones en el IVA. Este hecho diferencial no estaba previsto y provocó un debate y revisión en el impuesto.

De la misma forma surgieron servicios clásicos servicios -docentes, sanitarios o financieros, entre otros⁴- que podían ser prestados telemáticamente y que presentaron un problema similar, al cuestionarse si continuaba siendo aplicable la calificación tradicional o, si por el contrario, pasaban a convertirse en un nuevo tipo de servicios, informáticos o electrónicos, con un régimen fiscal diferenciado⁵.

internacionales” en La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América. Una perspectiva de Derecho internacional, europeo y comparado Tirant lo Blanch, 2015 .

⁴ Anexo III Directiva 2006/112 y art.91.2.2 LIVA establecen el tipo reducido, mientras que arts.132 y 135 Directiva 2006/112/CE y art.20 LIVA prevén las exenciones limitadas.

⁵ CAZORLA PRIETO, L.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P., *Los impuestos en el comercio electrónico*, Aranzadi, 2001, pág.46; CARBAJO VASCO, D., “La fiscalidad y el comercio electrónico: problemas y oportunidades” Carta Tributaria, Monografías nº334/2000; COMISIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Informe de la comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*. Instituto de Estudios Fiscales, 2000; GARCÍA NOVOA, C., “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico” Quincena Fiscal, nº 15 y 16/2001; TARZEY, D.E. “VAT and Internet: a journey into the unknown” Tax Planning International e-commerce, vol.3, nº1/2001; BEVERS, G., “Value Added Tax

Notemos que la calificación de las operaciones de comercio electrónico indirecto no presentó ningún problema, al encontrarnos ante una modalidad más de contratación a distancia que no añadía ningún aspecto relevante a efectos del impuesto.

Así pues, centrándonos en las cuestiones calificadoras indicadas, encontramos ciertos bienes y servicios, los digitalizables, que presentan una naturaleza dual cuando son transmitidos telemáticamente. Por un lado se transforman en bits informáticos, pero por otro, mantienen la esencia del producto tradicional. Este binomio es la clave de la situación creada y posicionarse sobre cuál de los dos aspectos de su naturaleza prevalece, debería determinar la calificación en el IVA⁶.

Si se considera que prevalece su naturaleza esencial supondrá aplicar la misma calificación IVA con independencia de la modalidad de suministro. Estaríamos ante un libro, una película o un servicio docente en cualquier caso y su calificación como entrega o prestación no debería variar⁷.

Por el contrario, si se considera que prevalece su naturaleza electrónica, entonces tendríamos dos productos distintos y su calificación IVA podría diferir atendiendo a la forma de suministro, justificándose abiertamente un tratamiento fiscal diferenciado que podrá afectar a su consideración como importación, adquisiciones intracomunitaria o ventas a distancias a particulares intracomunitarios, así como en su caso al tipo de gravamen, exenciones, deducciones, sujeto pasivo y reglas de localización⁸.

El legislador europeo, siguiendo a la Comisión, optó en el IVA por una calificación diferenciada de las mercancías digitalizables: entrega de bienes cuando se suministran con formato tangible y prestaciones de servicios cuando se desmaterializan y se transmiten forma telemática, despojándose del soporte material que tradicionalmente los había acompañado⁹.

and electronic commerce” British Tax Review, nº6/2001; KOGELS, H.A., “VAT @ e-commerce”, “VAT @ e-commerce”, e-c Tax Review, nº2/1999.

⁶ MARTOS GARCÍA, J.J. *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, 2006, págs. 137-142; MARTOS GARCÍA, J.J. *Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo*, Instituto Andaluz de Administración Pública, 2007, págs. 28-29.

⁷ ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, aboga por una solución mixta. Para este autor no es el modo de contratar el suministro o el soporte empleado lo que justifica un tratamiento diferenciado, sino la diferente naturaleza de la operación; si la misma gira sobre bienes vinculados con la propiedad intelectual, donde la operación tiene mejor sustento en la cesión de uso que en una mera compraventa, la naturaleza de la operación trasciende de la mera entrega para convertirse en un servicio. En el resto de supuestos, se mantendría su calificación original como entrega de bien. Por tanto, el autor entiende que no debe considerarse que todo suministro digitalizado es una prestación de servicio, pues existen operaciones que deberían ser calificadas como entregas de bienes. En “El comercio electrónico en el Derecho Tributario” www.taxnet.com, 2002.

⁸ HORTALÀ I VALLVÉ, J., ROCCATAGLIATA, F. y VALENTE, P., *La fiscalidad del comercio electrónico*, CISSPraxis, 2000, pág.54; CAZORLA PRIETO, L.M. y CHICO DE LA CÁMARA, P., *Los impuestos en el comercio electrónico*, Aranzadi, 2001, pág.47; CARBAJO VASCO, D., “La fiscalidad y el comercio electrónico: problemas y oportunidades” Carta Tributaria, Monografías nº334/2000; GARCÍA NOVOA, C., “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico” Quincena Fiscal, nº 15 y 16/2001.

⁹ Directriz 2ª de la Comunicación de la Comisión Europea COM (98) 374 “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”

¿Pero cómo calificar entonces a estos nuevos servicios, de manera genérica o mediante una modalidad específica *ad hoc*? Ante la disyuntiva anterior, la Unión Europea optó por crear una nueva modalidad, los servicios prestados vía electrónica, atribuyéndoles inicialmente unas reglas de localización muy similares, a los servicios de telecomunicaciones y TV, para posteriormente, a partir de 2015, unificarlas.

Fue la Directiva 2002/38/CE la que reguló por primera vez y con un régimen propio los servicios prestados vía electrónica. Les aplicó a todos el tipo general de IVA, con independencia de cuál fuese la naturaleza esencial de la actividad¹⁰.

La definición inicial que contenía la propuesta de Directiva¹¹ desapareció del texto final¹², que estableció una enumeración abierta de actividades que tenían esta calificación en el anexo L de la Directiva 77/388/CE, actualmente anexo II de la Directiva 2006/112/CE sobre el IVA.

Conforme a esta enumeración abierta los bienes digitales que se suministran desmaterializados pasaron a ser calificados como servicios prestados vía electrónica, primando su condición electrónica y con ello bifurcándose el régimen IVA en virtud de la forma de suministro.

Sin embargo, la ausencia de definición planteó algunos problemas. Por un lado, su delimitación con otros servicios y, por otro, si esta nueva categoría alcanzaba también a aquellos servicios tradicionales, como los sanitarios, financieros, de traducción, de consultoría, etc. que también podían suministrarse por Internet.

La enumeración del anexo II de la Directiva 2006/112/CE considera expresamente como servicio prestado vía electrónica el suministro de enseñanza a distancia, pero guarda

¹⁰ Sobre la delimitación y el problema calificadorio de los servicios prestados vía electrónica, consúltese MARTOS GARCÍA, J.J. *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, 2006, págs. 221-230; MARTOS GARCÍA, J.J. *Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo*, Instituto Andaluz de Administración Pública, 2007; págs. 33-40

¹¹ Propuesta de Directiva COM (2000) 349 sobre la modificación de la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica

¹² Si bien el legislador español la incorporó al transponerla al ordenamiento interno mediante la Ley 53/2002, incluyéndola en la Ley 37/1992 del IVA en los mismos términos que aún hoy sigue vigente Art.69.Tres.4º “Aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- f) El suministro de enseñanza a distancia.

A estos efectos, 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”.

silencio sobre el resto de servicios indicados que también pudieran prestarse íntegramente por internet. ¿Cómo interpretar ese silencio? ¿Pasaban a ser calificados como servicios prestados vía electrónica o mantenían su calificación tradicional?

Para precisar ésta y otras cuestiones el Consejo aprobó el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, modificado posteriormente por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013, y posteriormente, el 3 de Abril de 201, la Comisión Europea publicó las “Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015”.

El art.24.2 de la Directiva 206/112/CE considera que los «servicios de telecomunicación» son aquellos “*relativos a la transmisión, emisión y recepción de señales, textos, imágenes y sonidos o información de cualquier naturaleza mediante hilo, radio, medios ópticos u otros medios electromagnéticos, incluida la correspondiente transferencia y concesión del derecho de utilización de los medios para tal transmisión, emisión o recepción, incluido el acceso a las redes de información mundiales*”, precisando el art.6.bis del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 un listado de actividades incluidas y excluidas de esta calificación¹³.

El art. 6.ter del Reglamento UE) nº 282/2011 define los servicios de radiodifusión y televisión incluyen “*el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación*”; de igual modo, acompaña a esta definición con un listado abierto de actividades incluidas y excluidas¹⁴, dejando expresamente fuera de esta categoría a los

¹³ El art.6.bis.1 realiza una enumeración abierta de servicios calificados como de telecomunicaciones:

“ a) los servicios de telefonía fija y móvil para la transmisión y conmutación de voz, datos y vídeo, comprendidos los servicios de telefonía que incluyan un elemento de vídeo (servicios de videofonía);
b) los servicios de telefonía prestados a través de internet, incluido el protocolo de transmisión de la voz por internet (VoIP);
c) los servicios de correo de voz, llamada en espera, desvío de llamadas, identificación de llamada, llamada tripartita y demás servicios de gestión de llamadas;
d) los servicios de radiobúsqueda;
e) los servicios de audiotexto;
f) los servicios de fax, telégrafo y télex;
g) el acceso a internet, incluida la World Wide Web;
h) las conexiones a redes privadas que faciliten enlaces de telecomunicaciones para uso exclusivo del cliente”.

Mientras que el art.6.bis.2 excluye expresamente los servicios prestados por vía electrónica y los servicios de radiodifusión y televisión.

¹⁴ El art.6.ter.2 califica expresamente como tales: “a) Los programas de radio o de televisión transmitidos o retransmitidos a través de las redes de radiodifusión o de televisión

programas suministrados a la carta *-pay per view-*, calificándolos como servicios prestados vía electrónica¹⁵.

Finalmente, el art.7.1 Definió los servicios prestados vía electrónica como “*los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información*”. En la misma línea, el art.7.3 indica aquellos que quedan excluidos¹⁶, mientras por otro lado el art.7.2¹⁷ y el Anexo

b) Los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (IP streaming), siempre que se emitan de forma simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes de radiodifusión o de televisión”.

Excluye de esta consideración en el art.6.ter a los servicios de telecomunicación, los prestados por vía electrónica, el suministro de información, previa solicitud, sobre programas concretos, la cesión de derechos de radiodifusión o de retransmisión televisiva, el arrendamiento financiero de equipos técnicos o de instalaciones para su utilización en la recepción de una emisión y los programas de radio o de televisión distribuidos a través de internet o de redes electrónicas similares (IP streaming), salvo que esa distribución sea simultánea a su transmisión o retransmisión a través de las redes tradicionales de radio o televisión.

¹⁵ Si no está dirigido a una audiencia amplia, la transmisión de programas no puede considerarse un servicio de radiodifusión y televisión. Esta puede limitarse al público de un país o de una región particular, incluyendo los casos en los que el acceso esté restringido a clientes de pago. Distinto es el supuesto de los programas a la carta, en los que a un cliente individual se le suministra, previo pago, el acceso a programas específicos en el momento que desee, ya que en este caso el programa no es escuchado o visto de forma simultánea, razón por la que estos programas suministrados a la carta deben ser considerados servicios electrónicos. “Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015”, publicado por la Comisión Europea el 3 de Abril de 2014 para aclarar el Reglamento de Ejecución (UE) n° 1042/2013 que se modificó el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011, en lo relativo al lugar de realización de las presentaciones de servicios,

¹⁶ Art7.3 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, No son considerados servicios prestados vía electrónica:

a) los servicios de radiodifusión y televisión;

b) los servicios de telecomunicaciones;

c) las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica;

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.

¹⁷ Art.7.2 Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011“*El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:*

a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;

I realizan una enumeración exhaustiva de aquellas actividades que son calificadas como tales¹⁸.

-
- b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;
 - c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;
 - d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;
 - e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);
 - f) los servicios enumerados en el anexo I¹⁸.

¹⁸ El Anexo I de ese Reglamento precisa cada uno de los grupos de servicios prestados vía electrónica contenidos en el Anexo II de la Directiva 2006/112/CE. Así, dentro del :

(1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos, incluye

- alojamiento de sitios web y de páginas web;
- mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas;
- administración de sistemas remotos
- depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos; e) suministro en línea de espacio de disco a petición.

(2) Suministro de programas y su actualización, incluye;

- acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones;
- programas para bloquear la descarga de banners publicitarios;
- descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras;
- instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web;
- instalación automatizada en línea de cortafuegos.

3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos, incluye:

- acceso o descarga de fondos de escritorio;
- acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas;
- contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas;
- suscripción a periódicos y revistas en línea;
- weblogs y estadísticas de sitios web;
- noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos;
- información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados;
- suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, banners en un sitio web o página web; i) uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.

4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;

- acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles;
- acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos;
- acceso o descarga de películas;
- descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles; e) acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.

5) Suministro de enseñanza a distancia.

- enseñanza a distancia automatizada que dependa de Internet o de una red electrónica similar para funcionar, y cuya prestación no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, lo cual incluye aulas virtuales, salvo cuando Internet o la red electrónica similar se utilicen como simple medio de comunicación entre el profesor y el alumno;
- ejercicios realizados por el alumno en línea y corregidos automáticamente, sin intervención humana.

De la lectura de estos preceptos se desprende que serán servicios prestados vía electrónica los que cumplan simultáneamente dos requisitos:

- a) Que la intervención humana sea inexistente o mínima.
- b) Que no sean viables si no se suministran telemáticamente.

La Unión Europea ha considerado que cuando los servicios tradicionales se prestan íntegramente por Internet, siempre que no se haga de forma automática y que requieran de una cierta intervención humana que aporte conocimiento, prevalece su naturaleza esencial y quedarían excluidos de esta nueva categoría electrónica,

Por ello expresamente excluye los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros cuando se realicen por correo electrónico¹⁹; e incluso también quedan fuera una parte de los servicios docentes, aquellos 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. Solo en aquellos casos en los que la enseñanza *on line* se encuentre automatizada y no necesite, o apenas necesite, de intervención humana, sería considerada como servicio electrónico.

La Unión Europea ha basado su posición en el argumento de que estamos ante productos esencialmente distintos y, por tanto, que pueden ser gravados de forma diferenciada.

Esta posición la ha mantenido desde entonces, pero a nuestro juicio resulta cuestionable, especialmente en relación a ciertos productos que consideramos análogos o esencialmente idénticos. En realidad, se traslada la cuestión a la concreción de esta consideración.

¿La inexistencia del papel y su descarga electrónica hace realmente que el libro (o la revista) sea esencialmente distinto?

Por otro lado ¿Cuál es grado de intervención humana necesario en los servicios tradicionales que se prestan electrónicamente para que mantengan su calificación tradicional?

En aquellos casos en los que el producto digital y físico son esencialmente iguales, análogos, ¿Queda justificado un trato diferenciado en el IVA en todos estos casos en virtud de la modalidad de suministro? Creemos que no, dado que el principio de neutralidad, como

¹⁹ Como señalaron DE BUNES IBARRA y SÁNCHEZ GALLARDO “*lo relevante no es solo que el servicio se haga llegar a su destinatario por vía electrónica sino que el servicio en sí mismo ha de tener un componente electrónico o tecnológico (...) que la misma prestación del servicio sea electrónica*” en “La Directiva 2002/38/CE, de 7 mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica”, Impuestos, nº21/2003.

manifestación específica del principio de igualdad de trato y no discriminación, debería trasladarse también a este ámbito²⁰.

La preocupación del legislador comunitario por que el IVA sea respetuoso con este principio queda patente en la Directiva 2006/112/CE, cuando establece que “*el régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución*”²¹.

El Tribunal de Justicia de la UE se ha pronunciado de forma ambigua en relación a este principio. Por un lado ha considerado que la neutralidad fiscal no es un principio general del Derecho de la UE y, por lo tanto, admite que una norma de Derecho derivado como una Directiva pueda establecer expresamente excepciones para responder a otros fines jurídicamente legítimos, siempre que se trate de supuestos claramente inequívocos; supuestos en los que se muestre claramente que esa es la voluntad del legislador comunitario²².

Pero por otro lado, también ha manifestado que se trata de una “*expresión particular del principio de igualdad de trato a nivel de Derecho comunitario derivado y en el sector particular de la fiscalidad*”²³; siendo el principio de igualdad de trato y de no discriminación uno de los principios generales contenidos en los Tratados de la Unión. Así, en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga deben soportar la misma carga fiscal para evitar que puedan establecerse discriminaciones injustificadas entre empresarios que alteren la competencia.

El Tribunal de Justicia de la UE entiende que estamos ante bienes o servicios de naturaleza análoga cuando compiten entre sí en un mismo mercado, evaluando este aspecto atendiendo al punto de vista del consumidor medio de cada Estado miembro. Para él deben ser productos que presenten propiedades similares y satisfagan las mismas necesidades, de manera que las posibles diferencias no tengan una influencia considerable en su decisión de compra²⁴.

²⁰ Para un estudio de este principio, puede consultarse MACARRO OSUNA, J.M., *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Aranzadi, 2015

²¹ Considerando 7 de la Directiva 2006/112/CE.

²² STJUE, de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann, asunto C-174/1; y STJUE de 5 de marzo de 2015, Comisión contra Luxemburgo, asunto C-502/13.

²³ STJUE de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark A/s v. Skatteministeriet, asunto C-174/08

²⁴ Sentencia de 11 de septiembre de 2014, K Oy, asunto C-219/13; STJUE de 10 de noviembre de 2011, Rank Group plc, asuntos C-259/10 y C-260/10,

Conforme al espíritu que persigue este principio, el régimen diferenciado de los servicios prestados vía electrónica provoca distorsiones competitivas entre el sector tradicional y el digital, atribuyendo a nuestro juicio, una carga fiscal distinta a muchos productos esencialmente idénticos que compiten entre sí.

Encauzando el principio de neutralidad como manifestación del principio de igualdad de trato y no discriminación, cabría cuestionar que el trato diferenciado de las modalidades digitales y tradicionales de ciertos productos, aquellos de naturaleza análoga para el consumidor medio en cada Estado miembro, resulte respetuoso con dicho principio y, por tanto, con el Derecho originario de la Unión Europea²⁵.

Más allá de la posibilidad de atacar jurídicamente la regulación comunitaria que violenta el principio de neutralidad, lo cierto es que resulta especialmente chocante que se apartara de él.

Ya a finales del siglo XX, la Comunicación de la Comisión europea “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”, al formular los principios que debían inspirar la regulación IVA del comercio electrónico resaltaba el principio de neutralidad en una doble vertiente, espacial e intersectorial²⁶.

La neutralidad espacial suponía que *“las consecuencias fiscales fuesen idénticas para bienes y servicios independientemente de que se adquirieran dentro de la Unión Europea o fuera de ella”*; y la neutralidad intersectorial también demandaba identidad de trato *“para bienes y servicios independientemente de la fórmula comercial utilizada y de que el suministro se efectúe on line u off line”*²⁷.

Este principio de neutralidad, consensuado inicialmente en las instituciones comunitarias y en la OCDE²⁸, fue incumplido al establecer en la regulación los servicios prestados vía electrónica y su régimen IVA diferenciado.

²⁵ En este sentido también RAMOS PRIETO, J. y MACARRO OSUNA, J.M. “Problemas de armonización del IVA: la tributación de los libros electrónicos y su adecuación al principio de neutralidad” Quincena Fiscal nº1/2017.

²⁶ Los servicios de la Comisión Europea sacaron a la luz los primeros trabajos en la materia en 1997 con el Documento de trabajo del Grupo de trabajo nº 1, Armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, —Informe provisional sobre las implicaciones del comercio electrónico para el IVA y las aduanas—, y con la Comunicación Iniciativa europea de comercio electrónico COM (97) 157 final, de 16 de Abril. Posteriormente, el 17 de junio de 1998, y en base a estos trabajos previos, publicó la Comunicación “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta” COM (1998)374 final, que recogía un conjunto de orientaciones generales que debían sentar las bases de las reformas normativas futuras. Los Principios y Directrices propuestos por la Comisión Europea fueron bien recibidos por el resto de instituciones europeas y sobre ellos se alcanzó un alto grado de consenso, de manera que el 6 de Julio de 1998 fueron adoptados por el Consejo Europeo, constituyendo la base de la contribución europea a la Conferencia Ministerial de la OCDE en Ottawa sobre fiscalidad del comercio electrónico.

²⁷ Comunicación de la Comisión “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta” COM (1998)374 final, de 16 de junio de 1998.

²⁸ En el marco de la OCDE consúltese los resultados de las Cumbres de Turku (Finlandia), en Noviembre 1997, y de Ottawa, en Octubre 1998; en la primera de estas reuniones se alcanzó un consenso sobre los Principios de

Sin embargo, rectificar es de sabios, y en las siguientes reformas se ha intentado mitigar la discriminación de trato generada por la regulación inicial que adoptó la Unión Europea, asumiendo con ello implícitamente su error original; y en esta línea también se dirigen las directrices IVA aprobadas por la OCDE en 2015²⁹ y las medidas fiscales en el marco de la estrategia europea del mercado único digital, encabezadas por la Directiva 2017/2455, llegando a alcanzar un grado de convergencia notable, respetuoso con el principio de neutralidad.

2.1.2. Reglas de localización

Se aprecian 3 etapas en la regulación de la localización de los servicios prestados vía electrónica, abordando el estudio de las dos primeras, 2003-2014 y 2015-2018, en este epígrafe. La última, vigente a partir del 1 de enero de 2019, viene dada por el nuevo marco normativo introducido por la Directiva 2017/2455, tratado posteriormente.

b) Periodo 2003-2014

La Directiva 2002/38/CE³⁰, que modificó la Directiva 77/388/CEE que regulaba por aquel entonces el IVA, incorporó una regla especial de localización de los servicios prestados vía electrónica, basada en el Principio de tributación en destino (lugar donde el destinatario se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto), salvo en aquellas prestaciones intracomunitarias dirigidas a particulares, que seguían el Principio de tributación en origen (lugar donde se encuentre el prestador)³¹.

La necesidad de introducir esta regla especial venía dada porque la regla general de localización de los servicios atendía al principio de tributación en el Estado de origen, lo que perjudicaba notoriamente a los vendedores europeos y suponía además una pérdida recaudatoria para los Estados miembros.

tributación que debían regir la fiscalidad del comercio electrónico, que fueron ratificados en la segunda, estando entre ellos el Principio de neutralidad.

²⁹ La OCDE publicó el 6 de noviembre de 2015, las Directrices sobre el IVA, entre las que hacía una interpretación del principio de neutralidad conforme a distintas dimensiones, entre ellas, que “*empresarios similares realizando transacciones similares deberían estar sujetos a similares niveles de gravamen*”; y también “*En relación con la neutralidad aplicada al comercio internacional, los sujetos pasivos no establecidos no deberían estar en situación de ventaja ni desventaja respecto de los establecidos en la jurisdicción donde se produce el gravamen*”.

³⁰ Transpuesta al ordenamiento español por la Ley 53/2002.

³¹ MARTOS GARCÍA, J.J. Imposición indirecta del comercio electrónico, Tirant lo Blanch, 2006, pág.251; MARTOS GARCÍA, J.J. *Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo*, Instituto Andaluz de Administración Pública, 2007, pág.52

En caso de no haberse introducido, los servicios prestados vía electrónica a consumidores establecidos fuera del territorio comunitario del IVA habrían quedado sujetos en el Estado miembro desde el que se prestasen, y dependiendo de la jurisdicción, también en el del país de destino como lugar de consumo, corriendo el riesgo de sufrir una doble imposición; mientras que si los servicios procedían de fuera del territorio comunitario IVA, normalmente de vendedores no comunitarios, al seguir la regla de localización en origen no quedaban gravados en el del país de destino.

Este escenario había tenido como precedente los servicios de telecomunicaciones y tv, que debido a la liberación del sector y a la facilidad para ser prestados a distancia³², se internacionalizaron, produciéndose a efectos del IVA la misma situación³³ que se corrigió con la introducción la regla especial de localización contenida en la Directiva 1999/59/CE; mientras que como hemos apuntado, para los prestados vía electrónica se hizo a través de otra prevista en la Directiva 2002/38/CE. Estas reglas especiales, como en el resto del ordenamiento, prevalecen sobre la regla general³⁴.

Se trataban de reglas muy similares aunque no idénticas, basadas en el principio de tributación en destino, salvo cuando se trataba de prestaciones intracomunitarias a consumidores a las que seguía aplicándose la tributación en el Estado de origen.

El matiz que las diferenciaba se encontraba en que los servicios de telecomunicaciones y televisión procedentes de territorios terceros a consumidores se sujetaban a gravamen en el lugar de destino cuando allí se acreditaba su utilización y explotación efectiva; mientras que para los servicios prestados vía electrónica, la localización en destino se hacía a través del lugar de establecimiento, domicilio o residencia del consumidor, prescindiendo del lugar de utilización y explotación efectiva³⁵.

³² OWENS, J. "The tax man cometh to the cyberspace", Tax notes international, nº2/1997.

³³ MARTOS GARCÍA, J.J. *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, 2006, pags. 160-168.

³⁴ Entre otras, SSTJUE de 9 de marzo de 2006, as. C-114/05, Gillan Beach Ltd; 7 de septiembre de 2006, as. C-166/05, Heger Rudi GmbH; 6 de noviembre de 2008, as. C-291/07, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet; 19 de febrero de 2009, as. C-1/08, Athesia Druck, y 26 de enero de 2012, as. C-218/10, ADV Allround Vermittlungs AG.

³⁵ Como señalamos "*criterios de localización como la sede de actividad, el establecimiento permanente, la residencia o el domicilio pueden no ser plenamente satisfactorios para determinar el lugar de consumo cuando nos encontramos con servicios que pueden ser prestados de forma remota, como las telecomunicaciones o la televisión. Para evidenciarlo, pensemos en un particular residente en Brasil que viaja de vacaciones un mes a un Estado miembro de la Unión Europea, contratando durante ese periodo un servicio de telefonía móvil con una compañía local. Si solo se atendiese al lugar de domicilio o residencia del destinatario, el servicio no quedaría sujeto al IVA europeo (y posiblemente tampoco al impuesto brasileño análogo), por lo que resulta conveniente darle a los Estados la posibilidad de introducir otro criterio de sujeción que complemente a los anteriores, como el lugar de utilización y explotación efectiva del servicio. De esta manera, aunque su residencia o domicilio estén fuera del territorio comunitario del IVA, el servicio quedaría sujeto a este impuesto en el Estado miembro correspondiente*" MARTOS GARCÍA, J.J. *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, 2006, pág.164.

Cuando la Directiva 77/388/CEE fue sustituida por la Directiva 2006/112/CE, las reglas indicadas se mantuvieron en los mismos términos hasta la reforma general de las reglas de localización de las prestaciones de servicios que trajo la Directiva 2008/8/CE. Ésta entró en vigor de forma gradual, de manera que aunque hubo algún cambio formal a partir de 2010, no fue hasta el 1 de Enero de 2015 cuando se produjo la modificación sustancial para los servicios prestados vía electrónica y su equiparación, a efectos de localización, con los de telecomunicaciones y tv.

b) Periodo 2015-2018

La Directiva 2008/8/CE³⁶ que modificó la Directiva 2006/112/CE, pasó a considerar desde el 1 de enero de 2015 que todos los servicios prestados vía electrónica, con independencia del lugar de establecimiento del prestador (en territorio comunitario o fuera del mismo) y de la naturaleza del destinatario (sujeto pasivo o consumidor) quedaban localizados en la jurisdicción de destino, atribuyéndoles la misma regla de localización³⁷.

Además unificó los criterios de sujeción de los servicios electrónicos, de telecomunicaciones y televisión, que desde entonces se vienen sometiendo a la misma regla de localización; regla que hasta 31 de diciembre de 2018 venía establecida en los arts. 44 (destinatario sea un sujeto pasivo que actúe como tal), 58 (destinatario no sea sujeto pasivo) y 59.bis (en ambos casos cuando realice el consumo en territorio comunitario IVA) de la Directiva 2006/112/CE³⁸.

Para concretar el principio de tributación en destino se siguió utilizando como punto de conexión con el territorio, tanto si el destinatario es sujeto pasivo como si no lo es, el establecimiento permanente, la sede de su actividad económica y, en su defecto, su domicilio o residencia habitual; y como complemento a la regla anterior, se aplicó como cláusula de cierre el criterio previsto previamente para los servicios de telecomunicaciones y tv, de manera que cuando el uso y la explotación efectiva del servicio se realizase en el territorio de aplicación del impuesto, se localizaría, en cualquier caso, en su interior³⁹.

³⁶ Transpuesta al ordenamiento español mediante la Ley 28/2014

³⁷ CUBILES SÁNCHEZ-POBRE “El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica. Regulación vigente y modificaciones previstas en la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero”, Quincena Fiscal, nº7/2013; MARTOS GARCÍA, J.J. “La tributación europea sobre las operaciones internacionales” *La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América. Una perspectiva de Derecho internacional, europeo y comparado*, Tirant lo Blanch, 2015, pág.1130; ÁLAMO CERRILLO, R. y LAGOS RODRÍGUEZ, M.G. “La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal”, Revista Técnica Tributaria, nº108/2015; DELGADO GARCÍA, A.M. “La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica”, Civitas, Revista Española de Derecho Financiero, nº169/2016.

³⁸ Reglas que en el ordenamiento español quedaron reguladas en los puntos 1 y 3 del art.69 y en los puntos 1 y 2 del art.70 Ley 37/1992 del IVA.

³⁹ Al respecto puede consultarse BUNES IBARRA, J.M.: “Cláusula de cierre en los criterios de localización de las operaciones: la regla de gravamen en atención a la utilización efectiva del servicio prestado. Servicios de publicidad” Carta Tributaria, nº 11/2016.

La modificación de la regla de localización a partir de 2015 afectó esencialmente a los servicios intracomunitarios a particulares (destinatario no sea sujeto pasivo), que eran los únicos que previamente quedaban localizados en origen. Cuando estos servicios, prestados por un operador establecido en un Estado miembro (sede de actividad, establecimiento permanente, domicilio o residencia), se dirigiesen a destinatarios que no tengan la consideración de sujetos pasivos, esto es a consumidores finales, domiciliados a su vez en otro Estado del territorio comunitario IVA, pasarían a tributar en destino, no en origen como hasta entonces.

De esta forma los prestadores radicados en la UE quedaron obligados a determinar el IVA devengado y a repercutirlo a los consumidores en cada uno de los Estados miembros en los que prestaban estos servicios, conforme a la normativa allí vigente y no a la de su país. Por tanto, si realizaban ventas de esta naturaleza en todos los Estados de la Unión Europea, tenían que conocer y aplicar el tipo de gravamen IVA de cada uno de ellos.

La razón de estos cambios fue adecuar el impuesto a los principios fundamentales del IVA y, en concreto al principio de tributación en destino en las operaciones internacionales. Así, siendo éste un tributo sobre el consumo, su gravamen debe ser determinado y las cuotas recaudadas por el Estado miembro en el que se consuman los servicios. Para ello, el principio de tributación en destino debe regir en las operaciones internacionales⁴⁰.

Además, era necesario corregir la doble discriminación que suponía aplicar el principio de tributación en origen a los servicios electrónicos intracomunitarios a consumidores, lo que generaba distorsiones en la competencia y afectaba a la neutralidad del impuesto.

Por un lado, la existente previamente entre empresarios establecidos en la Unión Europea (principio de tributación en origen) respecto a los que se encontraban fuera de ésta (principio de tributación en destino). Tras la reforma todos los operadores, europeos o no europeos, pasaron a localizar estos servicios conforme al principio de tributación en destino.

Por otro, la discriminación entre empresarios europeos establecidos en Estados miembros distintos. Al aplicarse tipos impositivos IVA diferentes en cada Estado, la aplicación del principio de tributación en origen suponía una ventaja competitiva para

⁴⁰ Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015”, publicadas por la Comisión Europea el 3 de Abril de 2014. Previamente habíamos manifestado esta idea en MARTOS GARCÍA, J.J. “La tributación europea sobre las operaciones internacionales” La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América. Una perspectiva de Derecho internacional, europeo y comparado, Tirant lo Blanch, 2015, pág.1130 págs.1141 a 1150; MARTOS GARCÍA, J.J. *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, 2006, págs. 347-351

aquellos que se establecieran en países con tipos de gravamen bajos, discriminando negativamente a las empresas que lo hicieran en otros con tipos más altos. A partir de 2015, el IVA en este tipo de ventas sería el mismo, con independencia de donde se encontrase el prestador.

Sin embargo, no todo era positivo. Al pasar a aplicar el principio de tributación en destino, se complicaba el cumplimiento para los vendedores europeos.

Por un lado, porque para determinar la regulación IVA aplicable se hacía necesario conocer la localización del destinatario o, en su caso, de la utilización o explotación efectiva del servicio; y por u otro, porque al ser los destinatarios consumidores, no se contemplaba la inversión del sujeto pasivo y, en consecuencia, quedaban obligados a conocer y aplicar el IVA de cada Estado miembro al que dirigieran la venta y a tratar con cada una de esas Administraciones.

2.1.3 Necesidad de comprobar la naturaleza y la localización de las partes.

Presunciones sobre la localización del cliente

En los servicios electrónicos a consumidores el prestador será siempre sujeto pasivo del impuesto, circunstancia de suma importancia si tenemos presente el carácter transnacional de numerosas operaciones comerciales. Sin embargo, con el fin de facilitar el cumplimiento y simplificar el control por parte de las Administraciones, si el adquirente tiene la condición de empresario o profesional y se encuentra localizado en otro Estado miembro, este último pasaría a convertirse en sujeto pasivo, invirtiéndose esta figura que quedaría obligada a autorrepercutirse el tributo.

Esta configuración hace que el prestador necesite saber la naturaleza del destinatario y su localización. Eso determinará si se convierte en sujeto pasivo y, en caso afirmativo, le permitirá conocer la jurisdicción y el régimen IVA que tendrá que aplicar.

Así, un servicio prestado vía electrónica por un empresario español a un empresario francés no quedaría sujeto al IVA español, sino al IVA francés (principio de tributación en destino), siendo el sujeto pasivo el empresario galo.

Sin embargo, si el destinatario del mismo servicio fuese un consumidor final francés, desde 2003 a 2014 habría quedado sujeto al IVA español (principio de tributación en origen) y el sujeto pasivo habría sido el empresario español que lo prestaba; mientras que desde 2015 a 2018 habría quedado sujeto al IVA francés (principio de tributación en destino), si bien seguiría siendo sujeto pasivo el empresario español, que tendría que conocerlo, aplicarlo en factura y declararlo en su autoliquidación IVA.

Para que se pueda aplicar correctamente el impuesto la regulación debe ofrecer instrumentos para vencer el anonimato de las partes y ofrecer a los empresarios o profesionales esa información imprescindible: naturaleza y localización de la contraparte.

Uno de esos instrumentos es la base de datos VIES, que permite la comprobación del número de identificación fiscal IVA para realizar operaciones intracomunitarias facilitado a un empresario o profesional⁴¹. Si la contraparte facilita este número al vendedor, este podrá hacer la comprobación, obteniendo una respuesta sobre si está dado de alta, Estado, nombre, y, en su caso, dirección.

Los consumidores y aquellos que realizan adquisiciones intracomunitarias no sujetas (realizan operaciones que no le originan el derecho a la deducción) carecen de este número de identificación IVA.

Inicialmente este tipo de comprobaciones solo la podían hacer los empresarios o profesionales establecidos en el territorio comunitario del IVA. Sin embargo, para hacer efectivo el régimen de los servicios prestados vía electrónica, desde comienzo de **2003** se extendió el **acceso a la base de datos a los sujetos no establecidos en el territorio comunitario del IVA que prestasen estos servicios**⁴².

Se obligó a todos los Estados miembros a ofrecer la posibilidad de realizar por Internet y en tiempo real la consulta de esa bases de datos; y, además, extendió el ámbito subjetivo de confirmación de la información, a los sujetos no establecidos que prestasen estos servicios, de manera que tomando la información suministrada por el prestatario podrían confirmar si éste tiene la condición de un empresario que lleva a cabo operaciones intracomunitarias identificado a efectos del IVA y, en caso de que así fuese, el Estado miembro concreto que le facilitó esta identificación.

A partir del 1 de Enero de **2015**, y coherentemente con la regla de localización común para los servicios prestado vía electrónica, de telecomunicaciones y de tv, el art.31 del Reglamento (CE) 904/2010 extendió ese ámbito subjetivo a los **operadores no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones o televisión**.

Según disponen los arts. 31 y 32 del Reglamento (CE) 904/2010 y el art. 18 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011, y salvo que disponga de información que indique lo contrario, el prestador podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad es un sujeto pasivo si éste le ha comunicado su número de identificación individual a efectos IVA

⁴¹ El acrónimo VIES responde a la expresión británica *VAT Information Exchange System*, que se podría traducir como Sistema de Intercambio de Información IVA. Puede consultarse en http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/vatRequest.html

⁴² Para ello el Reglamento Comunitario 792/2002 modificó diversas disposiciones del Reglamento Europeo 218/92, en materia de cooperación administrativa, reemplazado inicialmente por el Reglamento 1798/2003 y que a su vez fue sustituido por el Reglamento (CE) 904/2010

y verifica la confirmación de la validez de dicho número, así como el nombre y dirección correspondientes (Estado miembro), a través de las bases de datos VIES.

Por contra, el prestador podrá considerar que el cliente no tiene la condición de sujeto pasivo si puede demostrar que no le ha comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA, salvo que disponga de información que le indique lo contrario.

Incluso con independencia de que disponga de información que indique lo contrario, el prestador de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, y de servicios por vía electrónica podrá considerar que un cliente establecido en la Comunidad no tiene la condición de sujeto pasivo mientras este último no le haya comunicado su número de identificación individual a efectos del IVA.

Ahora bien, con esta ampliación del acceso a la base de datos no se solucionaban todos los problemas.

No es funcional cuando el adquirente es un empresario o profesional establecido en un territorio tercero, fuera del territorio comunitario del IVA. Ni tampoco resulta plenamente efectiva cuando el adquirente no dispone del número de identificación IVA, dado que esta base de datos serviría para saber que no lo tiene, lo que no quiere decir siempre que carezca de la condición de empresario o profesional. Además, aunque no lo fuera, no permite identificarlos y determinar la localización de la operación.

Es por ello que la regulación debía ofrecer otras alternativas al vendedor. Así, el cliente deberá facilitarle el lugar donde se encuentre establecido, su domicilio o residencia habitual y éste debe comprobar dicha información “*a través de medidas normales de seguridad comercial, como las relativas a los controles de identidad o de pago*”, según reiteran los arts. 18.3 y 23.2 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011.

No obstante, identificar la localización del cliente cuando se prestan servicios electrónicos y, por tanto, no hay un lugar físico de envío del producto, puede presentar dificultades. Por ello, era recomendable una mayor concreción sobre como localizar la operación, que facilitara la aplicación del tributo y que evitará diferencias en las regulaciones internas.

El motivo anterior, unido a que a veces estos criterios de sujeción no son reveladores del lugar de consumo, del verdadero lugar en el que se utiliza, provocó que los arts.24 bis a 24 septies del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011⁴³ estableciesen una serie de **presunciones sobre el lugar donde el cliente está ubicado**, tiene su domicilio o su residencia habitual o realiza el uso y disfrute del servicio, que igualmente entraron en vigor

⁴³ Según redacción dada por el Reglamento de Ejecución (UE) 1024/2013.

el 1 de Enero de **2015**. Así, se presumirá localizado el cliente (y el servicio conforme al principio de tributación en destino):

1. Si los servicios se prestan en sitios tales como una cabina telefónica, zona WIFI, cibercafé, restaurante o vestíbulo de un hotel, en los que se requiere la presencia física del cliente, en ese lugar (Art.24.1 bis).
2. Si los servicios se prestan a bordo de un buque, avión, o tren destinado al transporte de pasajeros en un trayecto intracomunitario, el lugar de partida (Art.24.2 bis).
3. Si los servicios se prestan a través de una línea fija terrestre, se presumirá que la ubicación del cliente es aquella en la que la línea esté instalada (Art.24.ter.a).
4. En el caso de que se presten a través de redes móviles, se presumirá que la ubicación del cliente es el país identificado por el código de teléfono de la tarjeta SIM (Art.24.ter.b).
5. En los servicios en los que es necesario usar un descodificador o una tarjeta de televisión (sin usar línea fija terrestre), se presumirá que la ubicación del cliente es el lugar en el que se encuentre el descodificador, o si no se conoce, el lugar al que se envió la tarjeta (Art.24.ter.c).
6. En cualquier otro caso, se presumirá que la ubicación del cliente es el lugar que haya determinado el prestador del servicio **basándose en dos elementos de prueba no contradictorios de los siguientes** (Art.24.ter.d y art.24 septies):
 - Dirección de facturación
 - Dirección IP del dispositivo usado por el cliente o cualquier sistema de geolocalización
 - Datos bancarios del cliente, como el lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección de facturación que disponga el banco
 - Código de móvil del país almacenado en la tarjeta SIM
 - Ubicación de la línea fija terrestre del cliente a través de la que se presta el servicio
 - Otra información relevante desde el punto de vista comercial

Notemos que conforme a esta regulación, los vendedores debían implementar sistemas técnicos para recoger y almacenar los datos referidos en las presunciones y utilizadas como medio de prueba, que les han llevado a aplicar el régimen IVA correspondiente a cada servicio prestado vía electrónica. Esta información debe estar

disponible, junto a la factura, para ser mostrada en caso de comprobación tributaria por las Administración, condicionando a la operativa habitual del sector⁴⁴.

Transcurridos varios años y tras una evaluación de los requisitos para la aplicación de tales presunciones, se ha comprobado que a las pequeñas empresas le resulta muy gravoso obtener, en determinadas circunstancias, 2 elementos de prueba no contradictorios del lugar en el que está establecido o tiene su domicilio o su residencia habitual su cliente⁴⁵.

Por eso, para simplificar y reducir el coste de esta obligación, a partir del 1 de Enero de **2019** el Reglamento (UE) 2017/2459 modifica el art.24 ter del Reglamento (UE) 282/2011 para que a las empresas cuyas prestaciones intracomunitarias a consumidores se sitúen por debajo de 100.000€ durante el año, solo se les exija **un elemento de prueba de la ubicación del cliente**, siempre que sea facilitado por una persona, distinta a éste y al prestador, que intervenga en la prestación de los servicios.

Por otro lado, advirtamos que las presunciones expuestas son *iuris tantum*, de manera que el propio art.24 quinquies del Reglamento (UE) 282/2011 dispone que podrán ser refutadas si se obtienen tres o más elementos de prueba no contradictorios que demuestren que la ubicación del cliente está en otro lugar.

2.1.4. Régimen especial para operadores que presten servicios a consumidores comunitarios

a) Periodo 2003-2014

Una de las medidas más significativas del marco regulador de los servicios prestados vía electrónica que trajo la Directiva 2002/38/CE fue el establecimiento de un régimen especial, de carácter voluntario, previsto actualmente en la Sección II del Capítulo VI del Título XII de la Directiva 2006/112/CE y desarrollado en el Reglamento (UE) 904/2010 y en los Reglamentos (UE) 282/2011 y 815/2012⁴⁶.

Este régimen especial fue el único existente para los servicios prestados vía electrónica hasta 31 de diciembre de 2014. Podían acogerse a él los prestadores establecidos

⁴⁴ “Modificaciones al Reglamento de Ejecución 282/2011 Reglas aplicables a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión y prestados por vía electrónica a partir de enero de 2015 y otras modificaciones” GARRIGUES Comentarios, Noviembre 1-2013.

⁴⁵ El flujo operativo y el volumen de negocio de estas empresas no son lo suficientemente importantes como para invertir en soluciones tecnológicas costosas que les permitan obtener dos pruebas de la ubicación de sus clientes, tal y como apuntaba la Propuesta de Reglamento de Ejecución (UE) del Consejo, de 1 de diciembre de 2016, COM (2016) 756 Final, por la que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, de 15 de marzo.

⁴⁶ Este régimen se transpone al ordenamiento español con la Ley 28/2014, que incorporó el Capítulo XI del Título IX en la la Ley 37/1992 del IVA.

en territorios terceros, fuera del territorio comunitario del IVA, que no disponían de un número de identificación a efectos del impuesto en algún Estado miembro, y siempre que prestasen servicios electrónicos a consumidores comunitarios.

Su principal finalidad fue la de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los operadores no establecidos, dado que la implantación del principio de tributación en destino convirtió a estos últimos en sujetos pasivos cuando los destinatarios de sus servicios electrónicos eran particulares. El legislador fue consciente de las dificultades de cumplimiento que encontrarían cuando realizasen ventas en todos los Estados miembros. Estando en el régimen general del IVA, tendrían que presentar autoliquidación e ingreso en cada uno de ellos por las cuotas de IVA devengadas en su interior. Esto supondría tratar periódicamente con gran número de Administraciones en diferentes lenguas y con normativas distintas en aspectos de cumplimiento, lo que provocaría al operador no establecido unos elevados costes que podrían incitarlo a la defraudación⁴⁷.

Ante esta situación, el régimen especial les facilitó y simplificó el cumplimiento, para que aquellos que tuviesen la intención de hacerlo lo llevaran a cabo tratando con una sola Administración. Este régimen, que sigue en vigor, permite a los que se acojan identificarse en un único Estado miembro, donde presentarán una sola declaración, de forma periódica, por sus ventas a particulares en todo el territorio comunitario del IVA.

No obstante, indiquemos que no afecta a la regla de localización que resulte aplicable, de manera que aunque el empresario que opte por él solo tendrá obligación de presentar una única declaración en el Estado en que se identifique, localizará sus ventas en cada uno de los Estados de consumo y no, de forma general, en el de registro⁴⁸.

Eso implica que para cumplir correctamente con sus obligaciones fiscales en el territorio comunitario del IVA tendrá que conocer el impuesto en cada uno de los Estados miembros en los que realice ventas a consumidores, aplicando el tipo de gravamen vigente en el territorio donde localice cada una de ellas, sin perjuicio de que las declare todas en una única declaración.

En esa única declaración en el Estado de identificación deberá desglosar las bases imponibles, los tipos impositivos y las cuotas repercutidas en cada uno de los Estados miembros donde haya efectuado este tipo de ventas. Con posterioridad, y en virtud de estos

⁴⁷ MARTOS GARCÍA, J.J. “La tributación europea sobre las operaciones internacionales” La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América. Una perspectiva de Derecho internacional, europeo y comparado, Tirant lo Blanch, 2015, pág.1130 pág.1140; MARTOS GARCÍA, J.J. Imposición indirecta del comercio electrónico, Tirant lo Blanch, 2006, pág.261

⁴⁸ A diferencia de lo que proponía la Propuesta de Directiva Comunitaria COM (2000) 349 final sobre la modificación de la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen IVA aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica.

datos, el Estado de identificación transferirá a los Estados de consumo la información y los fondos que les corresponderían por las cuotas devengadas en su territorio.

Notemos que acogiéndose a este régimen especial, las ventas del prestador no establecido devengarán unas cuotas IVA idénticas a la que correspondería si estuviese en el régimen general del impuesto. Sin embargo, no tendrá obligación de presentar declaración ni de nombrar representante fiscal en cada uno de los Estados miembros donde las lleve a cabo, salvo en el Estado de identificación, por lo que se reducirán sensiblemente sus costes de cumplimiento.

Este escenario en el IVA supuso una excepción a la práctica habitual de que los sujetos pasivos queden obligados directamente con la Administración del Estado que los grava⁴⁹.

Por otro lado, tampoco afecta a como ejercitar su derecho a la devolución del IVA. El operador que hubiese soportado cuotas IVA en el territorio de la Comunidad para recuperarlas tendrá que acudir el procedimiento especial de devolución, previsto en la Directiva 86/560/CE⁵⁰, si bien no será necesario que nombre representante fiscal en los Estados donde lo inicie. Por tanto, no podrá utilizar la declaración única de todas sus ventas electrónicas a consumidores para deducirse el IVA soportado.

Finalmente, la opción por el régimen especial también conlleva el cumplimiento obligatorio vía electrónica de las obligaciones formales derivadas de este régimen: la declaración de inicio, modificación o cese en este régimen; la presentación de declaraciones; emisión y envío de factura; y la llevanza de registros electrónicos con las operaciones declaradas que puedan ser consultados por la Administración.

Este mandato parece razonable si atendemos a que se trata de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad y familiarizados con el medio a través del cual desarrollan su actividad económica.

a) Periodo 2015-2018

A partir de 2015, los cambios en la localización de los servicios que trajo la Directiva 2008/8/CE provocaron la necesidad de extender el régimen especial anterior y crear otro análogo.

⁴⁹ RAMOS PRIETO, J. y ARRIBAS LEÓN, M.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el comercio electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, nº15/2006; CHECA GONZÁLEZ, C. “Futuras reglas de localización y regímenes especiales aplicables en el IVA a los servicios y a las ventas intracomunitarias de bienes” Nueva Fiscalidad, nº3/2017

⁵⁰ En el ordenamiento español art.119.bis de la Ley 37/1992 del IVA.

Así, la equiparación a efectos de la localización de los servicios prestados vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión a partir del 1 de enero de 2015 fue acompañada de una ampliación del régimen especial expuesto. Como consecuencia, las empresas no establecidas en el territorio comunitario IVA que prestan estos servicios a consumidores localizados en algún Estado miembro también pueden acogerse al régimen especial en los mismos términos que aquellos que prestaban servicios electrónicos.

Pero además también estableció un nuevo régimen especial, análogo al anterior, para operadores europeos que presten servicios intracomunitarios a particulares, incorporado en su Sección 3 del Capítulo 6 de su Título XII de la Directiva 2006/112/CE.

Debido a la modificación de la regla de localización que pasaba a aplicar el principio de tributación en destino a las prestaciones intracomunitarias a particulares, los empresarios establecidos en territorio comunitario del IVA que prestasen alguno de estos 3 tipos de servicios (electrónicos, telecomunicaciones y tv) se encontraban en una situación similar a los no establecidos en la Unión Europea. Tendrían serias dificultades de cumplimiento, dado que deberían conocer y aplicar el IVA de cada Estado miembro donde realizan ventas y presentar autoliquidación e ingreso en cada uno de ellos por las cuotas de IVA devengadas en su interior, aumentando sus costes de cumplimiento e incitándolos a la defraudación.

Los principios que rigen este régimen especial son igualmente análogos a los del anterior. Es opcional y su finalidad es equiparar a proveedores establecidos y no establecidos en la UE, permitiéndoles que declaren y paguen el IVA devengado en los diferentes Estados miembros en uno solo, y todo ello sin alterar la localización de las operaciones en el Estado destino. Como consecuencia, las empresas establecidos en el territorio comunitario del IVA que se acogieran a este régimen especial solo tendrían que presentar una única declaración en el Estado miembro en que se encontrasen establecidos (en caso que estén establecidos en varios, aquel en el que eligieran) y se hubieran identificado a efectos del mismo, desglosando ventas totales e IVA de cada Estado (bases, tipos de gravamen y cuotas totales correspondientes a cada uno). Posteriormente, su Administración se encargará de transferir la información y los fondos ingresados a cada uno de los Estados de consumo, actuando como un gestor IVA entre estos y los sujetos pasivos⁵¹.

Al igual que el régimen especial anterior, éste tampoco afecta a la forma de ejercitar el derecho del empresario a su devolución de las cuotas IVA soportadas en otros Estados. No podrá utilizar ésta declaración para deducírselas, rigiéndose por el procedimiento de

⁵¹ DE MIGUEL CANUTO “Regímenes especiales relativos a servicios de telecomunicaciones de radio y televisión y electrónicos” Revista Aranzadi doctrinal, nº11/2014.

devolución previsto en Directiva 2008/9/CE⁵²; y de la misma forma, quedará obligado al cumplimiento vía electrónica de las obligaciones formales derivadas del mismo⁵³.

2.2. Régimen de las ventas a distancia intracomunitarias a consumidores

Con anterioridad a la aparición de Internet existía un sector dedicado a la venta a distancia a consumidores utilizando como escaparate comercial catálogos, radios o televisiones, formalizando posteriormente la compra mediante correo postal o teléfono.

Con el mercado digital este tipo de operaciones a distancia se han incrementado exponencialmente, tanto en el plano nacional como internacional, mostrando una tendencia claramente alcista en el tiempo. Sin embargo, en estos casos la naturaleza del producto y la forma de suministro mediante transporte físico, rasgos característicos de este tipo de transacciones, no se alteran, por lo que inicialmente se consideró innecesario una reforma en el IVA.

El principio de tributación en destino rige tanto en las exportaciones/importaciones como en las entregas/adquisiciones intracomunitarias, tal y como se definen en la regulación del impuesto.

Si la mercancía viaja fuera del territorio comunitario IVA seguiremos teniendo una exportación, una entrega exenta⁵⁴ que permite que la mercancía salga libre de carga impositiva en origen al ofrecer al exportador el derecho a deducirse las cuotas IVA soportadas hasta ese momento; mientras que si la mercancía entra en el territorio comunitario del IVA se produciría el hecho imponible de la importación y sería gravada (destino).

Cuando la venta de la mercancía es intracomunitaria, viajando de un Estado miembro a otro, el régimen aplicable dependerá esencialmente de la naturaleza del destinatario, sujeto pasivo o no.

Cuando el destinatario es un sujeto pasivo, empresario o profesional, tendremos entregas intracomunitarias exentas en el país de origen⁵⁵, saliendo la mercancía libre de carga al permitirle al empresario que la realiza deducirse el IVA soportado hasta ese momento; y adquisiciones intracomunitarias en el país de origen, localizándose allí el hecho imponible y correspondiendo al destinatario autorrepercutirse el IVA en su declaración, convirtiéndolo en sujeto pasivo de esa operación⁵⁶.

⁵² En el ordenamiento español art.119 de la Ley 37/1992 del IVA.

⁵³ La declaración de inicio, modificación o cese en este régimen; la presentación de declaraciones; emisión y envío de factura; y la llevanza de registros electrónicos con las operaciones declaradas en este régimen que puedan ser consultados por la Administración.

⁵⁴ Art.146 Directiva 2006/112/CE y en el ordenamiento español art.21 de la Ley 37/1992 del IVA

⁵⁵ Arts.138 a 139 Directiva 2006/112/CE y en el ordenamiento español art. 25 de la Ley 37/1992 del IVA

⁵⁶ Arts.2 y 3 de la Directiva 2006/112/CE y art.13.1ª d) de la Ley 37/1992 del IVA

Sin embargo, cuando el destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo este régimen no resulta aplicable y podría entrar en escena el régimen de las ventas a distancia a particulares, que conforme a lo dispuesto en la Directiva 2017/2455 estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2020.

2.2.1. Fundamento, principios de tributación y diferencia de trato

Cuando se formuló el régimen transitorio de las operaciones intracomunitarias a consecuencia del ya lejano desmantelamiento de las fronteras en el seno de la Unión Europea, se consideró poco recomendable, por el riesgo de defraudación que ello conllevaba, extender la condición de sujetos pasivos en este tipo de operaciones a los consumidores (que habitualmente no tienen esta condición), y a aquellos otros que no estuviesen obligados a presentar periódicamente declaraciones liquidaciones en el IVA y no dispusiesen de NIF-IVA para sus adquisiciones intracomunitarias.

En estos casos, siguiendo la ortodoxia del impuesto, correspondería a los vendedores y no los compradores, la condición de sujetos pasivos, repercutiendo el impuesto en factura e ingresándolo en la Administración correspondiente.

Para un sector como el de las ventas a distancia a particulares, aplicar el principio de tributación en origen habría simplificado sensiblemente sus obligaciones de cumplimiento, ya que el vendedor siempre aplicaría el IVA de su país y solo quedaría obligado frente a su Administración, presentando una única declaración en su Estado por todas sus ventas a distancia intracomunitarias a particulares en todo el territorio comunitario del IVA. En consecuencia, no tendría que conocer otras normativas IVA ni tratar con otras Administraciones europeas, aplicando siempre su impuesto local en factura.

Sin embargo, no todo serían ventajas. Cuando el principio de tributación en origen rige en un impuesto que grava el consumo, se quiebra el principio de neutralidad en las operaciones internacionales, de manera que la mercancía tendría diferente carga IVA dependiendo de su procedencia; y lógicamente, en un sector como el de las ventas a distancia en un área sin aranceles, se convertiría en un factor que afectaría directamente a la competitividad empresarial, beneficiando a aquellos operadores establecidos en Estados miembros con tipos IVA más reducidos.

Por ello, pese a la indudable simplificación que conllevaba, el principio de tributación en origen se encontró con el serio rechazo de los Estados que tenían tipos impositivos IVA más elevados. Alegaban que una vez cedida la política aduanera a la Unión Europea, zona libre de aranceles, su aplicación provocaría una seria discriminación para los operadores establecidos en aquellos países e incentivaría su deslocalización hacia Estados miembros con tipos más bajos.

Paradójicamente y a diferencia de lo que ocurrió posteriormente (2003-2014) para los servicios prestados vía electrónica, de telecomunicaciones y tv, los Estados miembros con tipos impositivos más elevados se negaron a aceptar en este sector el principio de tributación en el Estado origen, dado que perjudicaba claramente sus intereses.

Tal y como ha ocurrido en innumerables oportunidades en el proceso de construcción europea, ante esta disyuntiva, fruto de la negociación política entre Estados se estableció una regulación *ad hoc* para este tipo de operaciones, que se encuentra recogida esencialmente en los arts. 34 y 35 de la Directiva 2006/112/CE y en el art.14 del Reglamento de ejecución (UE) 282/2011⁵⁷.

El legislador europeo optó por una decisión salomónica. Este tipo de ventas a distancia intracomunitarias seguirían como principio general la localización en el Estado de destino. No obstante, para evitar costes desmedidos de cumplimiento que incentivaran la defraudación o disuadieran a las pequeñas empresas de operar en otros países, la tributación en destino no resulta obligatoria hasta que se sobrepasen cierto límite de volumen de ventas en cada Estado miembro. Por tanto, si las ventas suelen ser bajas y no se sobrepasa, los vendedores pueden elegir gravar sus ventas en el Estado de origen.

Como se aprecia, los problemas y los argumentos son muy similares a los que se presentaron con las prestaciones de servicios vía electrónica. Estamos ante ventas a distancia en las que las partes se encuentran en jurisdicciones distintas lo que provoca que haya que concretar el principio de localización a seguir y el Estado, origen o destino, que debe aplicar su regulación y gravarlos.

Sin embargo, llama la atención que la solución adoptada en uno y otro caso fuera distinta, provocando discriminaciones injustificadas e injustas entre ambos sectores.

Así, desde 2003 a 2014 si un consumidor compraba un libro por Internet a un vendedor situado en otro Estado miembro, podía ocurrir que dependiendo de la forma de suministro, en papel o electrónica, la operación quedara gravada en el IVA del Estado de consumo (si el volumen de ventas del operador en ese Estado superaba el umbral previsto) o en el de origen, respectivamente.

Pese a la reforma en las reglas de localización, la situación no se corrigió de 2015 a 2018. Tomando el ejemplo anterior, si el suministro era en papel, podía ocurrir que se localizará en el Estado de origen si el vendedor optaba por ello y siempre que no superara el umbral de ventas en destino; mientras que si el suministro era electrónico, siempre quedaría localizada y gravada en destino.

⁵⁷ En el ordenamiento español en el artículo 68, puntos 3 a 6, y en el art.13.1.d) de la Ley 97/1992 de la Ley del IVA.

Como manifestamos “*Resulta injustificada la diferencia de trato prevista entre operadores que realizan ventas a distancia intracomunitarias a particulares, dependiendo de que el objeto de la venta sea un bien o un servicio. Resulta incomprensible que a los operadores que realizan entregas intracomunitarias a distancia se les permita elegir tributar en el Estado de origen o en el Estado de destino hasta que no sobrepasen un umbral de facturación anual en este último; mientras que los servicios intracomunitarios europeos prestados íntegramente a distancia (electrónicos, telecomunicaciones, tv), a partir del 1 de enero de 2015 siempre deban tributar en destino*”⁵⁸.

Esta situación paradójica evidenciaba la necesidad de una reforma que hiciese converger el tratamiento de las ventas a distancia de bienes y servicios.

2.2.2. Requisitos

La regla general de localización de las entregas de bienes que requieren transporte es el lugar de inicio del mismo⁵⁹. Cuando el destinatario no tiene la condición de sujeto pasivo no sería aplicable la exención a las entregas intracomunitarias, por lo que inicialmente la entrega se localizaría y quedaría gravada en el Estado de origen.

Ahora bien, cuando se cumplan una serie de requisitos, resultará aplicable esta regla especial, haciendo que la localización se rijan por otros parámetros. Estos requisitos son que:

1. El transporte corra a cargo del vendedor europeo, poniendo la mercancía a disposición del adquirente en el Estado miembro de destino.
2. Los destinatarios deben ser consumidores (personas que no tengan la condición de sujetos pasivos) o bien sujetos pasivos cuyas adquisiciones intracomunitarias se consideren no sujetas, que en cualquier caso, no tengan derecho a la deducción del IVA soportado⁶⁰.

El vendedor a través de la dirección de envío determinará el Estado de destino; pero además, necesita saber la naturaleza del destinatario. Cuando el adquirente le indique que no dispone de número de identificación IVA en otro Estado deberá presuponer la veracidad de esta información y cumplidos el resto de requisitos, aplicar este régimen.

Si por el contrario le comunica que actúa como empresario y que dispone de un número de identificación IVA suministrado por algún Estado miembro, el vendedor

⁵⁸ MARTOS GARCÍA, J.J. “La tributación europea sobre las operaciones internacionales” en *La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América. Una perspectiva de Derecho internacional, europeo y comparado* Tirant lo Blanch, 2015, pág. 1147.

⁵⁹ Art.32 Directiva 2006/112/CE y art.68.Dos.1º de la Ley 37/1992 del IVA

⁶⁰ Porque se hayan acogido al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o porque realicen exclusivamente operaciones que no le originan el derecho a la deducción del IVA, y siempre que no rebasen los 10.000 euros anuales en este tipo de adquisiciones.

En este sentido, aunque el art.3.1 de la Directiva 2006/112/CE indica que debe tratarse de sujetos pasivos que realizan operaciones de bienes que no le originen derecho de deducción alguna, el art.14.Uno Ley 37/1992 del IVA español hace una interpretación menos restrictiva y se refiere a aquellos cuyas operaciones no les origine el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado.

deberá llevar a cabo la comprobación de su validez, consultando a través de Internet la base de datos VIES. Si el dato facilitado se verifica, se calificará la operación como entrega intracomunitaria exenta en origen –aplicación de exención en factura- y como adquisición intracomunitaria gravada en destino.

Si por contra, la verificación resulta fallida, y siempre que se cumplan el resto de requisitos, se aplicará este régimen; y es que los destinatarios de este tipo de ventas no podrán disponer de un número de identificación IVA para llevar a cabo operaciones intracomunitarias.

3. Que no se trate de ciertas entregas que quedarían excluidas por disponer de reglas propias, como aquellas que se acojan al régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, que se localizarían en origen; o aquellas que tengan como objeto medios de transporte nuevos, bienes objeto de instalación o montaje⁶¹ o bienes sobre los que recaigan impuestos especiales, que se localizarían siempre en destino⁶².

2.2.3. Regla de localización

Cumplidos estos requisitos, las entregas quedan localizadas como regla general en el Estado de destino, si bien cuando el volumen de ventas fuese poco significativo en esa jurisdicción, se ofrece a los vendedores la opción de elegir como lugar de tributación el Estado de origen.

El legislador comunitario fijó una horquilla entre 35.000€ y 100.000€ anuales, permitiendo a cada Estado que dentro de ésta estableciese el valor a partir del cual, los vendedores de otros Estados miembros estarían obligados a localizar en su interior sus ventas a distancia a consumidores locales⁶³.

⁶¹ Art.36 de la Directiva 2006/112/CE y art.68.Dos.2º Ley 37/1992 del IVA en España. Este último exige que el bien quede inmovilizado y que el coste de instalación sea mayor al 15% de la contraprestación total.

⁶² La localización en destino de los medios de transporte nuevos se haría calificando la operación como adquisición intracomunitaria sujeta –art. 2 b) de la Directiva 2006/112/UE y art.13.2ª Ley 37/1992 del IVA español.

Los bienes sometidos a impuestos especiales tributan en destino en la normativa comunitaria, calificándolos igualmente como adquisiciones intracomunitarias –art. 2 b) de la Directiva 2006/112/UE-, aunque en la normativa interna española no tienen esta consideración y se localizan en destino a través de una regla de localización especial –art.68.Quinto.

De la misma forma, los bienes que requieren instalación o montaje se localizan en destino mediante una regla de localización especial -art.68.Dos.2º Ley 37/1992 del IVA- y quedan excluidos a nivel interno como adquisiciones intracomunitarias sujetas –art. 13.1ª c) y e) Ley 37/1992 del IVA en España.

⁶³ La mayoría lo fijó en 35.000€, si bien en 7 países (Bulgaria, Croacia, República Checa, Dinamarca y Polonia, Suecia y Rumania) al establecer el límite en su propia moneda varía levemente. Solo Reino Unido (70.000 libras) y Alemania, Holanda y Luxemburgo (100.000€) situaron el umbral en la parte alta de la horquilla. Se pueden observar en este cuadro en:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_anne xi.pdf

Tomando como ejemplo España, se fijó en 35.000€. Aquellos vendedores europeos sometidos a este régimen cuyas entregas de este tipo excediesen de 35.000€ durante el año en España, quedarán obligados a localizar las siguientes en éste, lo que implicaría aplicarles el IVA español en factura, así como presentar autoliquidación y realizar el correspondiente ingreso en la Administración española. Además, si sobrepasan este umbral, en el siguiente periodo impositivo el vendedor perdería su derecho a elegir tributar en el Estado de origen, siendo aplicable desde el inicio el principio de tributación en destino, de manera que todas sus ventas a distancia dirigidas a consumidores localizados en España quedarían sujetas al IVA español.

Por otro lado, también podría plantearse el caso de que un operador establecido en otro Estado decidiese, desde comienzo de año, aplicar el IVA del país de destino, normalmente porque fuese inferior al de su propio país. En ese supuesto, debería comunicar esta decisión a su Administración y quedaría obligado a permanecer un mínimo de 2 años tributando de esta forma, con independencia de que durante esos periodos sobrepasase o no el umbral de ventas fijado en el Estado de destino.

Pasados esos dos años, y siempre que en el último año no hubiese sobrepasado el umbral de ventas, al siguiente, podría volver a elegir tributar inicialmente en origen.

Cabe destacar que esta regulación implica que los operadores europeos deban llevar un control de su volumen de facturación en las entregas a distancia a particulares en cada Estado miembro. Deberán conocer los límites de facturación fijados en cada uno de ellos, y una vez excedidos, localizar obligatoriamente allí sus entregas, si no han optado por hacerlo desde el inicio del periodo.

Pero hay un aspecto adicional que dificulta aún más el cumplimiento. A diferencia del régimen especial establecido a partir de 2015 para los servicios intracomunitarios prestados vía electrónica, de telecomunicaciones o de tv, no se contempló un régimen especial análogo que facilitara el cumplimiento de los vendedores europeos de bienes a distancia a consumidores, lo que suponía una nueva diferencia entre ambos regímenes.

De nuevo llama la atención que la solución adoptada en uno y otro caso fuera distinta, provocando otra discriminación de trato injustificada e injusta y la necesidad de convergencia en el tratamiento de las ventas a distancia de bienes y servicios.

Esta configuración suponía una extraordinaria traba para el crecimiento del sector, dado que podríamos encontrarnos con vendedores que tuvieran que conocer y aplicar el IVA de cada uno de los Estados miembros y presentar autoliquidaciones de forma periódica en todos ellos; y es que como manifestamos en anteriores trabajos “(...) *Los operadores que realizan ventas a distancia tendrán las mismas dificultades para cumplir con el principio de*

tributación en destino, con independencia de que suministren el producto de forma tangible o intangible. Los problemas que en el ámbito de la tributación sobre el consumo presentan ambos tipos de ventas son coincidentes. Por ello, no entendemos por qué este tipo de entregas intracomunitarias a particulares no se someten en todos los casos al principio de tributación en destino, previendo para estos operadores un régimen como el que ha entrado en vigor el 1 de Enero de 2015 para los prestadores de ss#servicios electrónicos, de telecomunicaciones y tv”⁶⁴.

Además, en caso de incumplimiento cabe cuestionarse la dedicación de la Administración de origen en perseguir al defraudador y recaudar la deuda. Si el operador sobrepasa el umbral anual de ventas en el Estado de destino, la Administración del Estado de origen no obtendrá beneficio alguno si lo detecta y lo pone en comunicación de esa otra jurisdicción, ya que en el mejor de los casos la recaudación de ese IVA iría a parar a ésta última.

Por tanto, resulta lógico pensar que en estos casos las Administraciones de los Estados miembros no invertirán con gran alegría sus recursos, humanos y materiales, en detectar y perseguir este tipo de fraude o, en todo caso, lo harán de una forma laxa y a instancia del Estado de destino⁶⁵.

3. La convergencia en 2021 del IVA de las ventas a distancia de bienes y de las prestaciones de servicios vía electrónica, telecomunicaciones y tv con la Directiva 2017/2455

El 29 de diciembre de 2017 se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea la Directiva 2017/2455, de 5 de diciembre⁶⁶, que trajo como principal consecuencia una convergencia notable en el tratamiento IVA de las ventas a distancia de bienes y servicios a particulares a partir del 1 de enero de 2021. Desgranamos estas modificaciones.

⁶⁴ MARTOS GARCÍA, J.J. “La tributación europea sobre las operaciones internacionales” en *La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América. Una perspectiva de Derecho internacional, europeo y comparado* Tirant lo Blanch, 2015, págs. 1148.

⁶⁵ MARTOS GARCÍA, J.J. *Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo*, Sevilla, Instituto Andaluz de Administración Pública, 2007, pp. 159 y 160.

⁶⁶ Junto a la *Directiva 2017/2455* del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la *Directiva 2006/112/CE* y la *Directiva 2009/132/CE* en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, también se aprobaron el *Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459* del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el *Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011*, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la *Directiva 2006/112/CE* relativa al sistema común del IVA; y el *Reglamento (UE) 2017/2454* del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el *Reglamento (UE) n.º 904/2010* relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.

3.1. Convergencia en la localización de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv

Se reforman los arts.33, 35 y 58, se suprime el art.34 y se añade el art.59 quater de la Directiva 2006/112/CE para que la localización de los servicios prestados vía electrónica, de telecomunicaciones y tv converja, a partir del 1 de enero de 2021, con las ventas a distancia intracomunitaria de bienes. Ambos grupos de ventas compartirán regla de localización a partir de esa fecha.

Esta convergencia se completa con la extensión del alcance del régimen especial a los prestadores de servicios intracomunitarios y a las empresas establecidas en un Estado miembro que realicen este tipo de ventas⁶⁷.

En relación al primer grupo de operaciones, la Directiva 2017/2455 no se refiere a la delimitación de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv, porque tal y como hemos expuesto ya se encontraban definidos y concretados.

Sin embargo, respecto al segundo grupo de operaciones, para precisar la regla de localización del art.33 de la Directiva 2006/112/CE, se da nueva redacción al art.14.4, delimitando las **ventas intracomunitarias a distancia de bienes**⁶⁸; delimitación que se completa con la reformulación del art.35 que excluye a ciertos bienes.

Así, para que resulte aplicable, debe concurrir:

- a) Que se trate de bienes que procedan de otro estado miembro del territorio comunitario del IVA y que el transporte corra a cargo del vendedor, o haya intervenido de forma indirecta -art.14.4.1).
- b) Que el destinatario del bien sea una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo – consumidor- o, en caso de tenerla, que las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen no queden sujetas -art.14.4.1) a).
- c) Quedan excluidos
 - Las entregas de bienes usados, de objetos de arte, de colección o de antigüedades, así como las entregas de medios de transporte de ocasión, sujetas al IVA conforme a sus propios regímenes especiales –art.35.

⁶⁷ Sección 3, Capítulo 6, Título XII de la Directiva 2006/112/CE

⁶⁸ “Desde el punto de vista jurídico, sería más correcta la utilización de la expresión «entrega intracomunitaria a distancia de bienes». Y lo consideramos así porque entendemos que la utilización de la palabra «venta» en lugar de la palabra «entrega» podría llevar a una posible interpretación, que descartamos radicalmente, consistente en entender que dicho concepto únicamente sería aplicable en aquellos casos en los que la entrega del bien se produzca jurídicamente en virtud de una «venta», pese a que es sobradamente conocido que, a efectos del IVA, el concepto de «entrega» de bienes es más amplio que el concepto de «venta» de bienes.” GÓMEZ ARAGÓN, D. “Nuevo tratamiento en el IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a distancia para destinatarios consumidores finales” Carta Tributaria, nº35/2018.

- La entrega de medios de transporte nuevos o de bienes entregados previo montaje o instalación por cuenta del proveedor –art.14.4.1) b).

Si observamos la delimitación de las operaciones que son calificadas como ventas intracomunitarias a distancia de bienes y que se someten a esta regla de localización, se asemeja a la que previamente existía para el régimen de las ventas a distancia intracomunitarias a consumidores.

Indicamos que se asemeja porque existen algunos matices diferenciadores. En concreto, la inclusión de los bienes sometidos a impuestos especiales dentro de éstos, cuando tradicionalmente han quedado excluidos; o entender cumplido el requisito de que el transporte haya corrido a cargo del vendedor cuando haya participado indirectamente⁶⁹.

No obstante, el grueso de las operaciones coincide; y de la misma forma prevé una opción de tributación en el Estado de origen mientras no se sobrepase un determinado umbral de ventas.

Así, para facilitar el cumplimiento a las empresas con baja facturación, mientras no sobrepasen los 10.000€ de volumen de ventas se les permite localizar las operaciones en su Estado de origen, aplicando su legislación⁷⁰.

Para ello será necesario que el vendedor se encuentre establecido, o a falta de establecimiento tenga su domicilio o residencia habitual en un único Estado miembro⁷¹; que preste este tipo de servicios a destinatarios que no tengan la condición de sujetos pasivos; y

⁶⁹ El Comité del IVA de la Comisión Europea, en su reunión número 104 celebrada los días 4 y 5 de junio de 2015, plasmada en el anexo II del Document C - taxud.c.1(2015)4820441-876, de 15 de septiembre de 2015 consideró por unanimidad que el vendedor interviene indirectamente en la expedición o transporte de los bienes cuando:

- Es subcontratada por la empresa que realiza la entrega a un tercero que es quien los pone materialmente en posesión del destinatario de la entrega.
- Es realizada materialmente por un tercero, pero ocurre que la empresa que realiza la entrega de tales bienes asume total o parcialmente el riesgo de que se produzca la puesta en posesión material de los bienes al destinatario de la entrega.
- Éste cobre al destinatario de la misma los costes de la expedición o transporte de los bienes, aunque dicha empresa lo transfiera a un tercero que sea quien materialmente ha realizado dicha expedición o transporte.

Casi por unanimidad, el Comité también considera que la empresa que realiza la entrega de los bienes interviene indirectamente en la expedición o transporte de los mismos, cuando dicha empresa promueva la prestación de tales servicios por un tercero al destinatario de la entrega, ponga en contacto a dicho tercero con tal destinatario y facilite a dicho tercero la información necesaria para que el mismo preste los citados servicios y ponga materialmente los bienes en posesión del destinatario de la entrega.

⁷⁰ En caso de ventas a Estados miembros con moneda distinta al euro, o de vendedores localizados en estos Estados, se aplicará el tipo de cambio entre ambas monedas publicado por el Banco Central Europeo el 5 de diciembre de 2017, fecha en que se aprobó la Directiva 2017/2455/UE. El tipo de cambio, con independencia de la oscilación que se produzca entre las monedas, queda prefijado.

⁷¹ “No cumplirán por tanto este requisito aquellas empresas que tengan su sede en un determinado Estado miembro de la UE y dispongan adicionalmente de uno o más establecimientos permanentes en otros Estados miembros distintos de el de la sede. Tampoco cumplirán este requisito las empresas que tengan su sede fuera de la Unión Europea y que, o bien tampoco dispongan de establecimiento permanente alguno en el territorio de la Unión, o bien dispongan de establecimientos permanentes situados en más de un Estado miembro de la Unión” GÓMEZ ARAGÓN, D. “Nuevo tratamiento en el IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a distancia para destinatarios consumidores finales” Carta Tributaria, nº35/2018.

que éstos se encuentren establecidos, domiciliados o residan habitualmente en el territorio comunitario del IVA.

Si ejercita esta opción, todas sus ventas en el resto de los Estados miembros, que quedan sometidas a esta regla, se localizarán en su Estado de origen.

Esta elección deberá hacerla a principio de año y deberá mantenerla al menos 2 ejercicios. No obstante, en el momento en que rebase los 10.000€ de ventas, quedaría obligado a someterlas a tributación en el correspondiente Estado de destino durante el resto del año, así como en el siguiente.

Resulta interesante destacar 3 caracteres de ese umbral:

1. Se aplicará sobre las ventas al conjunto de los consumidores radicados en el resto de Estados miembros de la UE (distintos de aquél en el que se encuentra el vendedor).

Esto supone un cambio notable respecto a cómo se ha venido aplicando tradicionalmente en el régimen de las ventas a distancia intracomunitarias a consumidores y que seguirá haciéndose hasta 31 de diciembre de 2020. Como hemos expuesto al tratarlo, el computo se ha venido haciendo individualmente respecto de cada uno de los Estados miembros de destino.

Por tanto, se pasa de un límite singular para las ventas en cada Estado, a uno común para el conjunto de las ventas en todos ellos.

2. La cuantía se reduce sustancialmente. Pasa de un límite de ventas en cada Estado que debía estar situado entre 35.000 y 100.000€, a otro, para el conjunto de los Estados, de 10.000€.
3. Las ventas que se tendrán en cuenta para determinar si se rebasa el umbral se ensanchan. Junto a las que versen sobre bienes, que han sido las que tradicionalmente ha previsto este régimen, se incluirán las de servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv.

Además, aunque tradicionalmente se han excluido de este régimen la ventas de bienes sujetos a impuestos especiales, que se localizaban en el Estado de destino en todos los casos, sorpresivamente, a partir del 1 de enero de 2021, con la derogación del art.34 y la reforma del art.35 de la Directiva 2006/112/CE, esta situación cambiará y se someterán también al mismo, incorporándolas para comprobar si se rebasa el umbral.

En consecuencia, a partir de 2021, este umbral pasará a tener un carácter mucho más restrictivo⁷², de manera que la mayoría de los vendedores en territorio comunitario que

⁷² GÓMEZ ARAGÓN, D. “Nuevo tratamiento en el IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a distancia para destinatarios consumidores finales” Carta Tributaria, nº35/2018.

realicen este tipo de actividades lo sobrepasaran y tendrán que localizarlas en los Estados de destino.

El legislador ha tomado las operaciones que se regulaban bajo el tradicional régimen de la ventas a distancia intracomunitarias, las ha definido legalmente en términos muy similares y ha mantenido para ellas, a grandes rasgos, los principios que aplicaba para localizarlas con anterioridad, si bien, con dos cambios sustanciales: la restricción del umbral de ventas y la extensión de esta regla de localización a los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv y a los bienes sujetos a impuestos especiales.

Estos servicios y las entregas de bienes sujetas a impuestos especiales pasarán, de tributar siempre en el Estado de destino, a incorporarse a este régimen, y por tanto, cuando no se sobrepase el umbral de ventas conjuntas, tener la posibilidad de hacerlo en el Estado origen. No obstante, el carácter tan restrictivo de dicho umbral nos lleva a afirmar que la principal consecuencia de esta reforma, además de la convergencia, es que globalmente acentuará la tributación en el Estado de destino para las ventas a distancia.

Con ello se consigue un doble efecto que lo hace más respetuoso con el principio de neutralidad y con su objeto de gravamen: reducir significativamente las distorsiones en la competencia entre empresas localizadas en Estados miembros distintos y que la recaudación del impuesto llegue, en la mayor parte de las operaciones, a las arcas de la Administración del lugar de consumo.

3.2. Ventas a distancia de bienes importados de territorios terceros

3.2.1. Localización como entrega bienes en el Estado de destino del consumidor y exenciones

Tradicionalmente los bienes procedentes de territorios terceros han sido sometidos a gravamen en destino mediante la modalidad del hecho imponible *importación*.

Como la regla general de las *entregas de bienes* que requieren transporte es localizarlas en el lugar de inicio del mismo, cuando eran importadas éstas no quedaban localizada en el territorio comunitario del IVA por aquella modalidad del hecho imponible.

Esta situación cambia. Se modifica el art.33 c) Directiva 2006/112/CE para establecer que el lugar de entrega de las ventas a distancia de bienes importados de territorios terceros será el del Estado miembro donde lo reciba el cliente (destino), siempre que se opte por declarar el IVA sobre dichas mercancías en el marco del nuevo *régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios*, contenido en la Sección 4 del Capítulo 6 del Título XII de esta Directiva.

El concepto de ventas a distancia de bienes importados de territorios terceros resulta novedoso en el IVA. Para localizar la operación en el Estado de destino por la modalidad del hecho imponible *entrega de bienes* será necesario que cumplan los requisitos que exige este nuevo concepto, así como los exigidos específicamente para acogerse al nuevo régimen especial previsto para estas ventas. Todos ellos se encuentran en la Directiva 2006/112/CE y sintetizándolos serían:

- a) Que se trate de bienes que procedan de territorios terceros y que el transporte corra a cargo del vendedor o haya intervenido de forma indirecta-art.14.4.2).
- b) Que el destinatario del bien sea una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo – consumidor- o, en caso de tenerla, que las adquisiciones intracomunitarias de bienes que realicen no queden sujetas -art.14.4.2) a).
- c) Que el valor intrínseco del envío no supere los 150€ -art.369 terdecies (requisito para acogerse al régimen especial).
- d) Quedan excluidos
 - Las entregas de bienes usados, de objetos de arte, de colección o de antigüedades, así como las entregas de medios de transporte de ocasión, sujetas al IVA conforme a sus propios regímenes especiales –art.35.
 - La entrega de medios de transporte nuevos o de bienes entregados previo montaje o instalación por cuenta del proveedor –art.14.4.2) b).
 - Los bienes sometidos a impuestos especiales -art.369 terdecies, excluidos del régimen especial.
- e) Nombrar un intermediario establecido en la Comunidad que represente al vendedor ante la Administración y se convierta en responsable de liquidar el IVA y de cumplir las obligaciones establecidas en el régimen especial⁷³.

Este requisito debe entenderse como una cautela para prevenir conductas defraudadoras. Si se permite la entrada de la mercancía sin liquidar el impuesto en el paso aduanero, confiando en que el vendedor, posiblemente no establecido, presente una autoliquidación posteriormente y efectúe el ingreso, el riesgo de incumplimiento se elevaría exponencialmente. Se incrementarían las dificultades para llevar a cabo un procedimiento de comprobación o de inspección y además, las posibilidades de adoptar medidas efectivas que permitieran recaudar la deuda serían mucho menores.

Por ello, la exigencia de nombrar un intermediario que lo represente y responda de su deuda será exigible cuando el vendedor no se encuentre establecido en la Comunidad ni

⁷³ Considerando (12) de la Directiva 2017/2455

en un país con el que la Unión Europea haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua⁷⁴, en línea con lo dispuesto en el art.204 de la Directiva 2006/112/CE

Es destacable reseñar que si incumple alguno de estos requisitos, la entrega no se someterá a esta regla de localización en destino y no quedaría sujeta por la modalidad del hecho imponible *entrega de bienes*. Sin embargo, si lo estaría por la modalidad *importación*.

Ahora bien, si cumple con todos los requisitos indicados, la aplicación de esta regla de localización para las entregas de bienes procedentes de terceros territorios en el Estado de destino produciría inicialmente un supuesto de doble imposición, dado que también se presentaría la modalidad el hecho imponible *importación*. La misma operación quedaría gravada por 2 modalidades del hecho imponible del IVA: *entrega de bienes* por un lado e *importación* por otro.

Para corregirla, el legislador europeo ha aprobado una exención técnica a la importación -art.143.1.c) bis Directiva 2006/112/CE- en aquellos casos en los que se someta al citado régimen especial y se le comunique a la Administración aduanera donde se produzca la importación el número IVA del vendedor o, en su caso, del intermediario que actúe por cuenta de aquel a efectos de la aplicación de este régimen.

La aplicación de esta exención técnica para evitar la doble imposición quedará condicionada a que se produzca la comunicación a la Aduana en el momento de presentación de la declaración de importación, del número de identificación individual que haya sido atribuido a efectos de la aplicación del régimen especial, según los casos, bien a la empresa que haya realizado la entrega o al intermediario nombrado por esta.

La Directiva 2017/2455 también ha suprimido otra exención a la importación, pero en este caso no para evitar la doble imposición sino la discriminación que existía en el trato a los bienes de escaso valor que procedían de territorios terceros y los fabricados en el seno del territorio europeo del IVA.

En relación a la importación de productos de escaso valor se consideró que la recaudación obtenida por la liquidación del IVA en aduana no justificaba los gastos en los que tenían que incurrir las administraciones para controlar y liquidar el impuesto. Por ese motivo, se estableció en el Título IV de la Directiva 2009/132/CE una exención en el IVA para estos envíos de escaso valor, estableciéndose como límite que estuviesen por debajo de 10€, pudiendo elevarlo los Estados miembros, caso de España, hasta 22€.

⁷⁴ Acuerdo con un ámbito de aplicación similar al de la Directiva 2010/24/UE del Consejo y al del Reglamento (UE) 904/2010. Se atribuye a la Comisión Europea, asistida por el Comité Permanente de Cooperación Administrativa establecido por el artículo 58 del Reglamento (UE) 904/2010, la competencia para elaborar y publicar un lista de terceros países con los que esté en vigor un acuerdo de este tipo

A esto debemos añadir que aquellas mercancías cuyo valor intrínseco sean inferior a 150€ estarán exentas de arancel, conforme a los arts. 23 y 24 del Reglamento (CE) 1186/2009 del Consejo.

Por tanto, los bienes importados con un valor inferior a 10 o hasta 22€, según el Estado miembro, no pagarán IVA ni derechos aduaneros. Si el valor se sitúa por encima de la exención en el IVA y por debajo de los 150€, pagarían solo el IVA; y solo cuando el valor del bien o bienes enviados supere los 150€, se someterá a gravamen en ambas figuras.

Los envíos de escaso valor procedentes de territorios terceros, exentos tanto en el IVA como en los derechos arancelarios, colocan a las empresas europeas que producen esas mercancías en una situación de clara desventaja fiscal respecto a aquellas que lo hacen fuera.

Si el vendedor no está establecido en territorio comunitario y vende directamente al consumidor, sin que se realice a través de plataforma o mercado virtual, el producto será adquirido por aquel libre de IVA y de derechos aduaneros.

Si el importador es un comerciante minorista establecido en España y sometido al régimen especial del recargo de equivalencia⁷⁵, la ventaja también es evidente. Los bienes de escaso valor que importe estarán exentos de IVA y del citado recargo, así como de aranceles; y en la posterior entrega de la mercancía al consumidor, aunque quede gravada en IVA, no tendrá que ingresar la cuota repercutida a la Administración. Por la propia configuración del régimen, éste les exime del ingreso, lo que haría que pudieran reducir el precio del producto o, si no lo hacen, aumentar sus márgenes⁷⁶.

Con el fin de no alterar la competencia entre los vendedores establecidos y no establecidos en la Comunidad y, además, evitar pérdidas de ingresos fiscales a los Estados⁷⁷, el art.3 de la Directiva 2017/2455 revierte aquella decisión, suprimiendo el Título IV de la Directiva 2009/132/CE, de manera que estos envíos de escaso valor volverán a quedar gravados en el IVA a partir del 1 de Enero de 2021.

3.2.2. Ventas a través de interfaz electrónica como mercados, plataformas o portales en línea pertenecientes a un tercero distinto del vendedor: La mediación de empresas como *amazon* o *ebay*

Una de las modalidades comerciales más exitosas a través de Internet ha sido la creación de un mercado, portal o plataforma que es utilizada por diferentes vendedores para

⁷⁵ Desarrollado en virtud de la habilitación que realiza el art.281 de la Directiva 2006/112/CE para establecer regímenes de tributación simplificados para pequeñas empresas.

⁷⁶ Interesantes las Resoluciones de la Dirección General de Tributos Española de 8 de febrero de 2018 (V0970-18), de 28 de marzo de 2018 (consulta V0342-18) y de 8 de septiembre de 2017 (V2289-17) y el comentario a las mismas realizado por GÓMEZ ARAGÓN, D. “Actividad de comercio al por menor de bienes de escaso valor que son objeto de importación a través de envíos postales, desarrollada por un comerciante persona física” Carta Tributaria, nº39/2018.

⁷⁷ Considerando (11) de la Directiva 2017/2455.

exhibir y vender sus productos. Empresas como amazon o ebay sustentan su éxito en este modelo de negocio, ofreciendo al cliente un punto de venta donde encontrar una gran variedad de productos y la confianza de realizar un control previo que descarte a aquellos vendedores menos fiables.

En algunos casos, la propia empresa que ofrece la plataforma se identifica como vendedora del producto en la web. En estas situaciones en el régimen IVA - arts.12 y 28 Directiva 2006/112/CE- lo que tendremos serán dos hechos imponible seguidos, uno del vendedor original a la plataforma y otra de ésta al consumidor final. La naturaleza de la operación subyacente (bien o servicio) se aplicará igualmente al segundo hecho imponible, entre la plataforma y el consumidor. El mediador –amazon, ebay, etc.- actúa efectos del IVA comprando primero al proveedor y revendiendo posteriormente al cliente.

En otros casos la plataforma no se identifica como vendedora, más al contrario, expresa que el vendedor es un tercero e indica al cliente a que dirija a él para plantearle ciertas cuestiones asociadas a la adquisición. No obstante la operación se formaliza a través de la plataforma e incluso el pago se canaliza también a través de ella, cobrando una cuantía al vendedor por su mediación.

Este segundo escenario presentaba alguna duda. Cuando el mediador actúa en nombre y por cuenta del tercero, la operación subyacente sería calificada como entrega o prestación directa del vendedor al adquirente y, junto a ella, surgiría una prestación de servicios de la plataforma al vendedor por su mediación.

El desarrollo del comercio electrónico y de este tipo de plataformas o portales ha provocado que sean cada vez más numerosos los servicios o las mercancías que proceden de un territorio tercero, fuera del territorio comunitario, teniendo como destinatario un consumidor final. Si se considera que la plataforma actúa en nombre y por cuenta del vendedor, este último sería el sujeto pasivo de la operación subyacente (venta al cliente).

Considerar a un operador no establecido en el territorio comunitario como sujeto pasivo de sus ventas a particulares siempre dificulta el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y el control administrativo. El legislador europeo, teniendo presente la acentuada participación de estas plataformas en este tipo de ventas, decidió utilizarlas para cambiar esa situación.

La primera reacción legislativa se produjo para las prestaciones de servicios y entró en vigor el 1 de Enero de 2015. El Reglamento 1042/2013 incorporó el art.9.bis al Reglamento 282/2011 para aclarar el alcance del art.28 Directiva 2006/112/CE referido a la mediación en nombre propio y por cuenta ajena.

Dirigiéndose a este tipo de portales o plataformas, especialmente a los mercados de aplicaciones como *Apple Store* o *Play Store*, presumió que su participación es suficiente para considerar que actúan en nombre propio y por cuenta del prestador, lo que supondría que se aplicará el citado art.28 y que el servicio se prestase dos veces, del prestador original al mercado de aplicaciones primero y de este último al cliente después. De esta forma, el sujeto pasivo del servicio que recibiría el consumidor sería el mercado de aplicaciones; sujeto pasivo que se encontraría establecido en el territorio comunitario en el IVA, facilitando de esta forma tanto el cumplimiento como el control administrativo.

Esa presunción de que las plataformas actúan en nombre propio y por cuenta ajena podría destruirse cuando reconozcan expresamente en sus acuerdos contractuales con el prestador que será este último quien preste directamente el servicio, emitiendo la factura y describiendo con precisión los servicios prestados al cliente. Sin embargo, esta presunción no podrá romperse cuando el sujeto pasivo (la plataforma) autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios prestados vía electrónica, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación; circunstancia esta última habitual en la política comercial de las plataformas o mercado de aplicaciones, lo que provoca que se conviertan en sujeto pasivo del IVA de las descargas que realicen los usuarios.

Notemos que este art.9.bis del Reglamento 282/2011 solo se refería a servicios prestados vía electrónica por plataformas o mercados de aplicaciones. Cuando se trataba de bienes, el problema estaba resuelto, al considerar en ese momento la legislación que la entrada de la mercancía era gravada como importación, produciéndose esta modalidad del hecho imponible y liquidándose el impuesto en aduana.

Con la Directiva 2017/2455 el problema indicado se reproduce también para los bienes, al invalidar en ciertas operaciones la liquidación aduanera del IVA. Se localizará la operación en el Estado de destino por la modalidad del hecho imponible *entrega de bienes*, siempre que se opte por el nuevo régimen especial aplicable a las ventas de bienes importados de territorios terceros; y, simultáneamente, se considerara a la importación exenta. La mercancía pasará por aduana sin ser gravada como importación en el IVA.

Para solucionarlo, la propia Directiva 2017/2455 sigue en parte el esquema anterior, añadiendo el art.14.bis a la Directiva 2006/112/CE. Considera a efectos del IVA que el portal o plataforma ha recibido (compra) y suministrado (reventa) los bienes, convirtiéndolo en sujeto pasivo de la entrega al cliente⁷⁸. Acude a la misma solución establecida en la

⁷⁸ En su Considerando (7) descarta otras fórmulas menos efectivas, como nombrar al portal o plataforma como responsable solidario del pago del IVA, y alega que estos operadores suelen tener una participación activa en la entrega, no solo ofreciendo un canal de venta sino prestando a menudo a servicios de almacenamiento y despacho de los bienes.

regulación del impuesto para los comisionistas o mediadores que actúan en nombre propio y por cuenta ajena, donde también se crea esta ficción que duplica el hecho imponible a efectos del IVA⁷⁹.

Para ello, distingue 2 grupos de supuestos atendiendo al origen de la mercancía:

- 1) *Cuando procede de un territorio tercero (importación)*. Esta medida solo será aplicable cuando el valor intrínseco del envío no exceda de 150€

Si lo sobrepasa, no resultaría aplicable el nuevo régimen especial a las ventas de bienes importados de territorios terceros y la localización de la operación como *entrega de bienes* sería en origen (lugar de inicio del transporte), fuera del territorio comunitario IVA, por lo que no quedaría sujeta por esta modalidad del hecho imponible. Sin embargo, si lo estaría por la modalidad *importación*, que además dejaría de estar exenta, liquidándose el IVA de la mercancía en aduana.

El límite del valor intrínseco de la mercancía en 150€ no es casual. A partir de esa cantidad ya no resulta aplicable la exención aduanera a la importación y, por tanto, habría que presentar una declaración completa a efectos de los derechos arancelarios; siendo así, el legislador comunitario entiende que en estos casos, dado que no habrá una simplificación de las obligaciones, es mejor aprovechar esta declaración aduanera y liquidar también el IVA como importación. Además, no olvidemos que los derechos aduaneros forman parte de la base imponible del IVA en la importación. Por otro lado, pese a que se incluyen en esta regla de localización las entregas de bienes sometidas a impuestos especiales, sin embargo quedan excluidas del nuevo régimen especial a las ventas de bienes importados de territorios terceros. Para aquellas se deberá liquidar el IVA en la importación, y después el segundo hecho imponible por la entrega de la plataforma al cliente.

- 2) *Cuando procede del interior de la Comunidad, el vendedor es un operador no establecido en ésta y realiza la venta a una persona que no sea sujeto pasivo*. En este escenario y de manera coherente no establece límite cuantitativo alguno al valor de la transacción, convirtiendo en todos los casos al portal o plataforma en sujeto pasivo. Con ello evita que el operador no establecido tenga que presentar declaraciones IVA, facilitando el cumplimiento y el control administrativo.

Frente a esta solución, GÓMEZ ARAGÓN propone “designar directamente a la empresa titular de la interfaz como sujeto pasivo del IVA que grava la única entrega que comercial y jurídicamente existe, es decir la entrega que la empresa proveedora del bien realiza para su cliente consumidor final. Haciendo uso de la jurisprudencia establecida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 26 de marzo de 2015, *Marian Macikowski, C-499/13*” en “Nuevo tratamiento en el IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a distancia para destinatarios consumidores finales” Carta Tributaria, nº35/2018.

⁷⁹ Arts.14.2.c) y 28 de la Directiva 2006/112/CE.

La Directiva 2017/2455 complementa la conversión de estas plataformas o mercados de aplicaciones en sujetos pasivos de la operación principal con 2 disposiciones adicionales. Establece una regla de devengo especial que sigue el criterio de caja en el art. 66 bis Directiva 2016/112/CE, de manera que el devengo del impuesto se producirá y se repercutirá una vez haya sido aceptado el pago.

Por otro lado, el art.242 bis de la citada Directiva les atribuye la obligación de llevar un registro electrónico detallado de las entregas y prestaciones a personas que no sean sujetos pasivos efectuadas en el interior de la Comunidad, durante al menos 10 años, que previa solicitud, quedará a disposición de las Administraciones fiscales de los Estados miembros.

3.3. Regímenes especiales para las entregas de bienes y prestaciones de servicios a distancia a consumidores comunitarios

Los 2 regímenes especiales existentes con anterioridad cambian de denominación y, junto a ellos, se incorpora un nuevo régimen especial en la Sección 4 del Capítulo 6 del Título XII de la Directiva 2006/112/CE.

En línea con el objetivo esencial que persiguen todos estos regímenes especiales de facilitar el cumplimiento y reducir las cargas a los sujetos pasivos que realizan entregas de bienes o prestaciones de servicios, la Directiva 2017/2455 adopta varias medidas comunes a todos ellos:

- a) La obligación de presentar declaraciones periódicas, independientemente de que hayan o no facturado durante ese periodo, amplía su plazo de presentación de 20 días a 1 mes, ofreciéndoles más tiempo.
- b) La modificación de una declaración no supondrá alterar la declaración original, pudiéndose comunicar ésta en otra posterior, dentro de un periodo de 3 años.
- c) Se mantiene la regla general de que el IVA soportado en el territorio comunitario del IVA no podrá deducirse en la declaración especial y habrá que acudir al procedimiento de devolución contenido en la Directiva 86/560/CE para los operadores no establecidos en territorio comunitario o en la Directiva 2008/9/CE para los operadores que lo estén. Sin embargo, se introduce una excepción. En aquellos casos en los que el operador no establecido disponga de un número IVA en algún Estado miembro por la realización de actividades no cubiertas por el régimen especial, presentando declaración IVA en ese otro Estado, podrá deducirse en ésta el IVA soportado correspondiente a las operaciones de este régimen especial.

d) Modificación de la regla de facturación contenida en el art.219.bis Directiva 2006/112/CE. Aquellos prestadores que se acojan a estos regímenes especiales no tendrán que acomodar su factura a la regulación del Estado de destino -regla general en materia de facturación-, sino a la del Estado miembro en que se hayan identificado a los efectos del correspondiente régimen especial, reduciendo sus cargas formales.

Recordemos que se tratan de regímenes que exigen para ser aplicados que la venta a distancia deba hacerse a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo. Por tanto, el adquirente no tendrá derecho a deducirse el IVA soportado, por lo que la factura completa, con toda la información que requiere su Estado para que sirva como justificante formal para su deducción fiscal, no le será necesaria. La factura podrá emitirse conforme a la regulación del Estado de origen del vendedor.

No obstante, el legislador da un paso más en el camino hacia la reducción de cargas para los operadores y, de forma específica para aquellos que realicen entregas de bienes y se acojan al régimen de ventas intracomunitarias a distancia –Sección 3 del Capítulo 6 del Título XII-, les exime en el art.220.1.2) Directiva 2006/112/CE de la obligación de emitir factura. Sobre esta controvertida disposición nos referiremos al tratar el correspondiente régimen.

Por otro lado, también cabe destacar que no establece obligación de pago del Estado de consumo al Estado de identificación por la gestión del IVA que éste realiza en estos regímenes.

El art.47 del Reglamento (UE) 904/2010 estableció tras el cambio en las reglas de localización que operó a partir del 1 de Enero de 2015, el derecho al Estado de identificación de retener de las cantidades a transferir al Estado de consumo: el 30% durante 2015 y 2016; el 15% durante 2017 y 2018; y el 0% a partir de 2019.

Pese a que la propuesta de Reglamento proponía a partir de 2021 un pago de una cuantía anual del 5% de las cantidades transferidas al Estado de consumo⁸⁰, lo cierto es que esta propuesta no salió adelante y se mantiene la situación creada a partir de 2019, que establece que el Estado de consumo no tendrá que retribuir cuantía alguna al Estado de identificación por su actuación.

Finalmente, señalar que también se incorpora un nuevo régimen especial a las importaciones en el Capítulo 7 del Título XII de la Directiva 2006/112/CE.

⁸⁰ Propuesta de Reglamento del Consejo Bruselas, 1.12.2016 COM(2016) 755 final por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.

3.3.1. Régimen especial para los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad

El régimen contemplado en la Sección 2 del Capítulo 6 del Título XII de la Directiva 2006/112/CE amplía su alcance y, en consecuencia, pasa denominarse *régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivo no establecido en la Comunidad*.

Por un lado, corrige una situación técnicamente atípica, que impedía a ciertas empresas acogerse a este régimen de simplificación. Se trataba de aquellas que disponían de un número de registro IVA en algún Estado miembro pero que no se encontraban establecidas ni tenían su sede en el interior de la Comunidad. Este hecho les impedía que pudieran acogerse al régimen especial previsto para operadores no establecidos, circunstancia que se corrige a partir del 1 de enero de 2019 con la modificación de los arts.358bis y 361.1 de la Directiva 2017/2455⁸¹.

Por otro, el régimen se extiende a todos los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad que presten servicios, con independencia de su naturaleza, a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos y que se encuentren establecidos o tengan su domicilio o residencia en un Estado miembro.

Por tanto, su alcance objetivo deja de circunscribirse a los servicios vía electrónica, de telecomunicaciones y/o televisión y pasa a acoger a cualquiera que se pueda prestar a distancia y que, como aquellos, se localice en el Estado de destino.

El problema que se pretende combatir se origina por la aplicación del principio de tributación en destino a particulares por parte de operadores no establecidos en territorio comunitario del IVA. En la medida en que pueden presentarse otros servicios que conforme a alguna regla especial siguen el principio de tributación en destino, los prestadores que los realicen se encontrarán con las mismas dificultades de cumplimiento, al tener que tratar con cada una de las Administraciones de los Estados miembros donde realicen ventas.

El principio de tributación en destino se va imponiendo en la prestación de servicios de carácter internacional, cada vez más numerosos, por lo que parece oportuno que se amplíe el régimen especial a los operadores no establecidos que presten cualquier tipo de servicio que se localice territorio comunitario, simplificando y facilitándoles el cumplimiento.

En realidad, lo realmente llamativo es que este régimen especial no fuera concebido y aplicado desde 2003 con el alcance global tendrá a partir de 2021, esto es, a todos los

⁸¹ Como describe el Considerando (3) de la Directiva 2017/2455 “*los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad pero con una inscripción a efectos del IVA en un Estado miembro, por ejemplo porque realizan ocasionalmente transacciones sujetas al IVA en dicho Estado miembro, no pueden utilizar ni el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad ni el régimen especial para los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad. En consecuencia, se debe autorizar a estos sujetos pasivos a utilizar el régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad*”

servicios que se pueden prestar a distancia y no solo a los grupos más representativos. Casi 2 décadas después, el legislador europeo corrige su error, amplía su alcance y facilita el cumplimiento a cualquier prestador no establecido en el territorio comunitario IVA que dirija sus servicios a consumidores establecidos.

3.3.2. Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y servicios

El régimen contemplado en la Sección 3 del Capítulo 6 del Título XII de la Directiva 2006/112/CE también amplía su alcance y pasa a denominarse *régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo*.

Conforme al art.369 ter de la Directiva 2006/112 CE, podrán acogerse a él “*todo sujeto pasivo que realice ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a cualquier sujeto pasivo no establecido en el Estado miembro de consumo que preste servicios a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo*”.

Su ámbito se ensancha doblemente. Por un lado y en línea con los motivos expuestos anteriormente, se extiende a todos los servicios, no restringiéndose a los prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv.

Por otro, también se amplía a las ventas intracomunitarias de bienes a distancia. El legislador europeo decide que la convergencia fiscal no solo se limite a las reglas de localización, sino que además también se extienda a las facilidades de cumplimiento, permitiendo a los vendedores que realicen este tipo de entregas que se acojan igualmente a este régimen especial. Al compartir la regla de localización los problemas de cumplimiento serán similares por lo que, coherentemente, los convierte en destinatarios de este régimen especial, tal y como veníamos reclamando⁸².

Así, cualquier sujeto que realice ventas intracomunitarias de bienes, tal y como las define el art.14.4.1) de la Directiva 2006/112 y podrá acogerse a este régimen especial, si así lo desea, para identificarse y tratar con una sola Administración.

En relación a estas ventas, los destinatarios deben ser sujetos pasivos cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas o bien cualquier persona que no tengan la condición de sujeto pasivo; mientras que en el caso de los servicios, este régimen especial

⁸² MARTOS GARCÍA, J.J. “La tributación europea sobre las operaciones internacionales” en *La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América. Una perspectiva de Derecho internacional, europeo y comparado* Tirant lo Blanch, 2015, pág. 1148.

exige que los destinatarios no tengan la condición de sujeto pasivo⁸³. En cualquier caso, los destinatarios no tendrán derecho a la deducción del IVA soportado.

Por otro lado, localizará las operaciones en el Estado de destino siempre que rebase el umbral de los 10.000€ de volumen de ventas - art.33.a) y art.59 quater- o bien, sin rebasarlo, cuando opte voluntariamente por ello, en cuyo caso deberá mantenerlo, al menos 2 años –art-59 ter. Por tanto, la posibilidad de acogerse a este régimen especial debe estar presente aunque no haya rebasado en el Estado de destino dicho umbral⁸⁴.

De forma singularizada y conforme a la reforma del art.220.1.2) Directiva 2006/112/CE, el legislador exime de la obligación de emitir factura a los vendedores comunitarios que se acojan a este régimen y que realicen entregas de bienes.

Conforme a la condición que deben tener los destinatarios de los bienes y servicios acogidos a este régimen, no podrán deducirse el IVA soportado. Por ello, la factura no le será útil a efectos fiscales. Para reclamar sus derechos como consumidores le bastará con acreditar la realización de la operación por otros medios.

Llama la atención que la liberación de esta obligación formal solo se haya contemplado para un cierto tipo de vendedores, los que realicen ventas intracomunitarias a distancia.

Se mantiene la obligación de emitir factura, si bien conforme a la regulación del Estado miembro de identificación -art.219.bis Directiva 2006/112/CE- para aquellos operadores no establecidos en territorio comunitario que se acojan a alguno de los otros 2 regímenes especiales contenidos en el Capítulo 6 del Título XII y también para los vendedores establecidos que presten servicios intracomunitarios que se acojan a este régimen.

Resulta especialmente paradójico encontrarnos con un precepto que establece esta nueva discriminación entre operadores y que, consecuentemente, contraría del principio de neutralidad, en el marco de una reforma que tiene entre sus objetivos esenciales que el tratamiento IVA converja para el conjunto de las ventas a distancia a particulares localizados en el seno de la Unión Europea.

⁸³ Creemos que esta es la interpretación correcta del art. 369 ter de la Directiva 2006/112 y no la que realiza DE MIGUEL CANUTO, que considera que podemos encontrar ventas a distancia susceptibles de no tributar en este régimen especial. Este entiende que para acogerse a este régimen especial el destinatario no tendrá que tener la condición de sujeto pasivo. DE MIGUEL CANUTO, E. “Especialización de la venta a distancia en el Impuesto sobre el Valor añadido” Quincena Fiscal, nº10/2018

Sin embargo, este requisito, a nuestro juicio, solo es exigible cuando se trate de servicios. Cuando el objeto sea un bien, habrá que remitirse a la definición prevista en el art.14.4.1) Directiva 2006/112/CE, que establece que la venta se realice a sujetos pasivos cuyas adquisiciones intracomunitarias no estén sujetas y a cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo.

⁸⁴ En sentido contrario DE MIGUEL CANUTO, E. “Especialización de la venta a distancia en el Impuesto sobre el Valor añadido” Quincena Fiscal, nº10/2018.

3.3.3. Regímenes especiales para ventas a distancia de bienes importados de terceros países

El nuevo régimen introducido en la Sección 4 del Capítulo 6 del Título XII de la Directiva 2006/112/CE se denomina *régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios* y está coordinado con la nueva regla de localización en destino prevista para este tipo de ventas en su art.33 c).

Aquellas entregas que se acojan a este régimen especial serán localizadas en destino como entregas de bienes; y viceversa, solo si cumple los requisitos para ser considerada venta a distancia de bienes importados de terceros territorios podrá acogerse a este régimen especial.

Los requisitos que deben cumplirse los hemos expuesto en el epígrafe sobre la localización como entrega bienes en el Estado de destino del consumidor y al él nos remitimos, destacando entre todos ellos que el valor intrínseco del envío no supere los 150€.

Los bienes sometidos a impuestos especiales quedan excluidos de este régimen especial y, por tanto, de esta localización en el Estado de destino por la modalidad del hecho imponible *entrega de bienes*. Para ellos se seguirá produciendo una *importación*, que no quedará exenta. La razón de este trato disímil radica en que la cuota de esos impuestos especiales forma parte de la base imponible del IVA y dado que los mismos se liquidan en aduana, el legislador comunitario ha considerado conveniente que también se siga haciendo a efectos del IVA⁸⁵.

Como los anteriores regímenes especiales, éste tiene como objetivo reducir las cargas que soporta el sujeto pasivo y facilitarle el cumplimiento.

Al sustituir la importación, como mecanismo de liquidación del impuesto en la aduana, por la sujeción del hecho imponible como entrega de bienes, se reproduce el problema que se presentaba para los vendedores que se podían acoger a los regímenes especiales anteriormente expuestos.

Conforme al régimen general del impuesto, los operadores que importen bienes de territorios terceros para entregárselos a consumidores deben tratar con todas y cada una de las Administraciones de los Estados miembros en las que se realicen estas ventas, presentando declaraciones en cada una de ellas y efectuando el ingreso correspondiente conforme a su respectiva regulación.

No obstante, si el sujeto pasivo cumple los requisitos y decide acogerse a este régimen especial, sin perjuicio de la localización de todas sus entregas en los correspondientes Estados de destino, solo tendrá que presentar una declaración en su Estado

⁸⁵ Considerando 10 de la Directiva 2017/2455.

miembro de identificación por el conjunto de las ventas a distancia de bienes importados de territorios terceros, si bien deberá desglosar las bases, tipos y cuotas impositivas que correspondan a cada uno de ellos.

Es opcional y podrán acogerse a él sujetos pasivos establecidos y no establecidos en la Comunidad, siempre que realicen este tipo de ventas de bienes procedentes de territorios terceros.

En caso de que los operadores no estén establecidos en el territorio comunitario del IVA, y que tampoco lo estén en un país con el que la Unión Europea haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua⁸⁶, el régimen les exige que nombren un intermediario establecido en la Comunidad, que se convierta en responsable del cumplimiento de las obligaciones previstas en el mismo en nombre y por cuenta de aquel.

Las obligaciones formales que contiene son similares a las previstas para los anteriores, aunque con ciertas particularidades. Tendrá que presentar declaración electrónica de inicio, modificación o cese en el Estado de identificación, que a su vez le atribuirá un número de identificación IVA a los efectos de este régimen especial; presentar periódicamente declaraciones, independientemente de que se haya realizado o no ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios, si bien la periodicidad en este régimen es mensual y no trimestral como en los anteriores; deberá mantener un registro electrónico de las operaciones incluidas en el régimen durante al menos 10 años, disponible previa petición del Estado de identificación y de consumo; y deberá emitir factura conforme a la regulación del Estado de identificación.

En caso de acogerse a este régimen, los Estados miembros no podrán imponer, a efectos del IVA, ninguna otra obligación o control en el momento de la importación, que como hemos visto, estaría exenta.

La fijación del umbral en 150 € no es casual y obedece al hecho de que a partir de dicha cantidad resulta exigible una declaración completa en aduana en el momento a la importación.

La introducción de mercancías en un Estado miembro procedente de un territorio tercero, está sujeta normalmente al pago de derechos de importación, IVA y, en su caso, Impuestos Especiales y requiere la presentación del Documento Único Aduanero (DUA). No obstante, aquellas mercancías cuyo valor intrínseco sea inferior a 150€ estarán exentas de arancel, conforme a los arts. 23 y 24 del Reglamento (CE) 1186/2009 del Consejo⁸⁷.

⁸⁶ Véase nota a pie 74

⁸⁷ Quedan excluidos de esta exención productos alcohólicos, perfumes y tabaco conforme al 24 del Reglamento (CE) 1186/2009 del Consejo.

Esto supone que el paso aduanero no provocará la liquidación de aranceles ni, en caso de acogerse a este régimen especial, IVA -el hecho imponible importación quedaría exento por el art.143.1 Directiva 2006/112/CE-, simplificando notablemente los trámites.

Estos bienes procedentes de territorios terceros, al igual que el grueso de aquellos que procedan del territorio comunitario del IVA, tributarían en este impuesto en el Estado de destino como entrega de bienes, y además quedarían exentos de aranceles, produciéndose una convergencia notable en la carga fiscal que soportarán habitualmente.

Por último, notemos que es posible que el vendedor que realiza la entrega del bien procedente de un territorio tercero, cuyo valor sea inferior a 150€, decida no acogerse a este régimen especial. En estos casos, la operación no quedaría sujeta por la modalidad del hecho imponible *entrega del bien* y, simultáneamente, la si lo estaría como *importación* y ya no quedaría exenta por el art.143.1, dado que esa exención estaba condicionada a que la operación se sometiera al régimen especial. En este escenario se presentaría una importación a efectos del IVA, sujeta y no exenta.

La Directiva 2017/2455 ha añadido el Capítulo 7 del Título XII en el que ha previsto otro nuevo régimen especial denominado *de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones*. La finalidad es simplificar la documentación a presentar en Aduana

Conforme a éste, la persona que presente las mercancías en la aduana exigirá el IVA a la que vayan destinadas (la responsable final del pago del IVA) y efectuará el ingreso a las autoridades a través de un sistema de declaración electrónica mensual.

Cuando se acuda a este régimen especial, los Estados miembros podrán disponer que se aplique el tipo impositivo normal del IVA en vigor en el Estado miembro de importación, sin atender a cuál sería el tipo aplicable habitualmente en el tráfico nacional, conforme dispone el art.94.2 Directiva 2006/112/CE.

Con ello se establece una nueva discriminación de trato que atenta contra la neutralidad del Impuesto⁸⁸. Se podrá gravar en mayor medida a los bienes importados que se acojan a este régimen especial que al resto, esto es los procedentes de territorios terceros que se acojan al régimen especial anterior o que declaren como importaciones ordinarias, así como a los producidos en la UE.

Para mitigarla, el legislador deja abierta la posibilidad de que el importador pueda optar por el procedimiento de importación habitual, presentando una declaración completa en aduana y beneficiándose de un posible tipo reducido del IVA.

⁸⁸ GÓMEZ ARAGÓN, D. “Nuevo tratamiento en el IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios a distancia para destinatarios consumidores finales” Carta Tributaria, nº35/2018.

Por tanto, y para envíos de bienes procedentes de territorios terceros a sujetos que no tengan la condición de sujetos pasivo (consumidores), cuyo valor sea inferior a 150€, la regulación IVA ofrecerá 3 alternativas para su liquidación:

- a) El régimen especial de la Sección 4 del Capítulo 6 del Título XII para ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios, que la gravará como entregas de bienes en el Estado de destino.
- b) Régimen especial de declaración y liquidación del IVA aplicable a las importaciones, regulado en el Capítulo 7 del Título XII.
- c) Régimen ordinario de importaciones.

4. Periodos transitorios previos a la convergencia: 2019 y 2020

La nueva regla de localización de los servicios prestados vía electrónica, de telecomunicaciones y televisión, se aplicará de forma anticipada en 2019 y 2020.

Aunque la convergencia con el resto de servicios y con las ventas intracomunitarias a distancia a consumidores no se producirá hasta el 1 de Enero de 2021, durante estos 2 años previos el art.1 de la Directiva 2017/2455 modifica el art.58 Directiva 2006/112/CE para aplicar sus reglas exclusivamente a este tipo de servicios.

Este precepto, que debía incorporarse en los ordenamientos internos antes del 1 de enero de 2019, ha sido transpuestos al ordenamiento español mediante el art.79 de la Ley 6/2018, de 3 de Julio, de Presupuestos Generales de Estado para 2018, que ha reformado el art.70.Uno, en sus puntos 4º y 8º, así como los arts.163 octiesdecies y 163 noniesdecies, todos ellos de la Ley 37/1992 del IVA

Estos servicios intracomunitarios exigen que el vendedor se encuentre establecido, o a falta de establecimiento tenga su domicilio o residencia habitual en un único Estado miembro; que preste este tipo de servicios a destinatarios que no tengan la condición de sujetos pasivos; y que éstos se encuentren establecidos, domiciliados o residan habitualmente en el territorio comunitario del IVA.

Se localizarán en destino, si bien, el prestador tendrá la opción de sujetarlos a gravamen en el Estado de origen mientras no sobrepase el umbral de los 10.000€ anuales de ventas en el resto del territorio comunitario del IVA.

Además, podrán acogerse al régimen especial contenido en la Sección 3 del Capítulo VI Título XII, que les permite declarar el IVA de todas sus ventas en el Estado miembro de identificación, si bien desglosando por países las bases, tipos y cuotas impositivas.

En consecuencia, durante estos 2 años seguirán conviviendo regulaciones diferenciadas en el IVA para las ventas a distancia a consumidores, con las consecuentes discriminaciones entre vendedores y productos.

5. La convergencia del tipo de gravamen sobre publicaciones, libros y revistas

La Directiva 2002/38/CE aplicó a todos los servicios prestados vía electrónica el tipo general de IVA, con independencia de cuál sea la naturaleza esencial de la actividad.

En este sentido, han sido múltiples las cuestiones planteadas a la Comisión Europea, en especial, sobre la posible traslación del tipo de gravamen reducido en algunos Estados miembros para los libros, periódicos y revistas, como bienes de interés cultural, cuando se descarguen electrónicamente⁸⁹. Con ello se incentiva fiscalmente la compra en formato material, en detrimento de las descargas electrónicas, perjudicando a éste sector.

La Comisión Europea se ha manifestado tradicionalmente a favor de discriminar los productos descargados electrónicamente de aquellos comercializados en algún soporte físico (papel u otros), aunque ambos tuviesen la misma esencia, atribuyéndole a los primeros el tipo general y permitiendo a los Estados que aplicaran el tipo reducido a los segundos⁹⁰.

Este tema llegó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quien con algunos matices, ha venido fallando de la misma forma, como muestran sus Sentencias de 11 de septiembre de 2014, K Oy, asunto C-219/13; de 5 de marzo de 2015, asuntos C-479/13 y C-502/13, entre otras⁹¹.

Sin embargo, su postura pareció cambiar con su Sentencia de 7 de marzo de 2017, asunto C-390/15, en la que el Tribunal de Justicia consideró que el suministro de publicaciones digitales por medio de soporte físico y de publicaciones digitales por vía electrónica son situaciones comparables.

Varios años antes, la posición de la Comisión Europea también había cambiado, quizás fruto de la conflictividad y de la presión de algunos Estados. En el marco de la estrategia para alcanzar un mercado único digital emitió su Comunicación de 6 de mayo de

⁸⁹ En España del 4% - art.91 Ley 37/1992 LIVA-, frente al tipo general del 21%

⁹⁰ Sobre esta cuestión consúltese RAMOS PRIETO, J. y MACARRO OSUNA, J.M. “Problemas de armonización del IVA: la tributación de los libros electrónicos y su adecuación al principio de neutralidad” Quincena Fiscal nº1/2017.

⁹¹ Sentencias del Tribunal de Justicia de la U.E. de 11 de septiembre de 2014, K Oy, asunto C-219/13; STJUE de 10 de noviembre de 2011, Rank Group plc, asuntos C-259/10 y C-260/10, de 5 de marzo de 2015, asuntos C-479/13 y C-502/13, y de 7 de marzo de 2017, asunto C-390/15

Respecto a la posición de la Comisión Europea, basta con consultar las siguientes preguntas parlamentarias y las respuestas que dio esta institución, de 26 de octubre de 2009 y 20 de enero de 2010 (P-5352/09); y de 27 de mayo y 30 de julio de 2010 (E-3754/2010).

2015 en la que cambió de criterio y propuso que los Estados miembros pudieran hacer coincidir los tipos aplicables a las publicaciones por vía electrónica con los tipos reducidos de IVA vigentes para las publicaciones suministradas en soporte físico.

Como consecuencia, un año después, el 1 de diciembre de 2016, presentó una Propuesta de Directiva COM(2016) 758 final, que fue aprobada por el Acuerdo del Consejo Europeo de 2 de octubre de 2018, convirtiéndose en la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 noviembre por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos del IVA aplicados a los libros, periódicos y revistas, publicada en el DOUE de 14 de noviembre de 2018.

Esta Directiva, que entró en vigor el 4 de diciembre de 2018, modifica el art.98 y el Anexo III de la Directiva 2006/112/CE y establece una excepción al tipo general previsto para los servicios prestados vía electrónica. El tipo reducido, o en el caso de algunos Estados la exención con derecho a deducción del IVA, podrá ser aplicable a *“libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de soporte físico, bien por vía electrónica, o en ambas formas (...), que no sean íntegra o predominantemente publicaciones destinadas a la publicidad y que no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible”*

Tras más de 15 años de discriminación fiscal de los libros, periódicos y revistas electrónicas en Europa, por primera vez, un servicio prestado vía electrónica no se someterá al tipo general del IVA, pudiendo estar gravado al mismo tipo reducido que su bien análogo tangible.

No obstante, y a diferencia de la propuesta de Directiva, conforme a la nueva redacción del art.99.3 de la Directiva 2006/112/CE, esta facultad solo está prevista para aquellos Estados miembros que a fecha 1 de enero de 2017 aplicarán tipos reducidos a los libros, periódicos o revistas en soporte material.

No alcanzamos a comprender el objeto de esta restricción, salvo que esté previsto realizar una reforma general de los tipos en el IVA que pueda afectarle en un futuro inmediato⁹².

⁹² A ello parece referirse el comunicado de prensa del Consejo Europeo “Publicaciones electrónicas: el Consejo permite tipos reducidos de IVA”, realizado el 2 de octubre de 2018, cuando señala que *“Las nuevas normas se aplicarán temporalmente, hasta que se introduzca un nuevo y «definitivo» sistema del IVA. La Comisión ha presentado propuestas relativas al nuevo sistema, que permitiría a los Estados miembros disponer de una mayor flexibilidad que la tienen ahora para fijar los tipos del IVA”*. Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2018/10/02/electronic-publications-council-agrees-to-allow-reduced-vat-rates/>

6. Conclusiones

1. **Principio de Neutralidad.** Las medidas de naturaleza tributaria propuestas y adoptadas dentro de la estrategia de la Unión Europea para alcanzar el Mercado Único Digital han ido encaminada a que la regulación del IVA sea más respetuosa con el principio de neutralidad, tanto en su vertiente espacial como intersectorial, en relación a las ventas a distancia a particulares.

Las prestaciones de servicios vía electrónica, telecomunicación y tv compartirán con las ventas a distancia de bienes a consumidores reglas de localización, la posibilidad de acogerse a un régimen especial para facilitar el cumplimiento y tipos impositivos reducidos a ciertos productos –publicaciones, libros y revistas-, alcanzando una convergencia notable, que no plena, en su tratamiento.

Resultaba incomprensible que a los operadores que realizan entregas intracomunitarias a distancia se les permita elegir tributar en el Estado de origen o en el Estado de destino hasta que no sobrepasen un umbral de facturación anual en este último; mientras que los servicios intracomunitarios europeos prestados íntegramente a distancia (electrónicos, telecomunicaciones, tv), desde del 1 de enero de 2015 siempre debieran tributar en destino.

La Unión europea desanda parte del camino recorrido, tomando medidas mucho más respetuosas con el principio de neutralidad, consensuado inicialmente en las instituciones comunitarias y en la OCDE, y que, posteriormente, fue ignorado al establecer en la regulación los servicios prestados vía electrónica y su régimen IVA diferenciado.

Este principio es posiblemente el más importante en su diseño. Los Considerandos de la Directiva 2006/112/CE se refieren de forma reiterada a él, hasta 5 veces, mostrando una preocupación mayúscula por que la regulación se ajuste al mismo.

Por ello, tras la fallida regulación inicial que adoptó la Unión Europea, las siguientes reformas han intentado mitigar las discriminaciones de trato generada por aquella, asumiendo implícitamente su error original que denunciábamos en no pocos trabajos⁹³.

Casi 2 décadas después, el principio de neutralidad emerge y prevalece en la regulación de las ventas a distancia de bienes y de estos servicios, con independencia de

⁹³ Véase la enumeración de trabajos publicados, expuesta en la nota 1.

que se suministren de forma convencional o a través de Internet; y lo hace tanto en el plano sustantivo –reglas de localización y tipos impositivos comunes-, como en el formal –comparten régimen especial para facilitar el cumplimiento al exigir identificarse en un solo Estado miembro.

2. **Excepciones al principio de neutralidad.** Como suele ser habitual en la regulación del IVA en la Unión Europea, la coherencia del legislador tiene grietas y en esta oportunidad de nuevo se evidencian al incorporar algunas disposiciones que contravienen el principio de neutralidad.

Por un lado y conforme a la reforma del art.220.1.2) Directiva 2006/112/CE, el legislador exime de la obligación de emitir factura a los vendedores comunitarios que se acojan régimen especial aplicables a las ventas intracomunitarias a distancia solo cuando realicen entregas de bienes.

Se mantiene la obligación de emitir factura a los que presten servicios intracomunitarios que se acojan a este régimen especial, así como a aquellos no establecidos en territorio comunitario que se acojan a alguno de los 2 regímenes especiales contenidos en el Capítulo 6 del Título XII

Llama la atención que la liberación de esta obligación formal solo se haya contemplado para un cierto grupo de vendedores, excluyendo a otros que se encontrarían en una situación similar. Mientras la Directiva proclama reiteradamente la necesidad de eliminar discriminaciones en el IVA para justificar las medidas anteriores, simultáneamente se apoya en la reducción de cargas fiscales para eximir de la obligación de emitir factura a un grupo específico de operadores, generando una nueva discriminación con el resto.

La misma argumentación expuesta para defender esta medida es perfectamente trasladable al resto de operadores. Siempre que los destinatarios sean personas que no tengan la condición de sujetos pasivos y, por tanto, no puedan deducirse el IVA soportado ni tampoco el gasto deducible en el impuesto que grave su renta, no requerían una factura que reúna todos los requisitos exigidos fiscalmente. Para defender sus derechos como consumidores será suficiente con que puedan acreditar la operación por otros medios de prueba.

Por otro lado, aquellos vendedores que se acojan al régimen especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones también pueden sufrir una nueva discriminación de trato que atenta contra el principio de neutralidad.

Cuando se importen bienes acogidos a este régimen especial, el Estado miembro de importación podrá disponer que se aplique el tipo impositivo normal del IVA, sin atender a cuál sería el tipo aplicable habitualmente en el tráfico nacional, conforme dispone el art.94.2 Directiva 2006/112/CE. Por tanto, si en éste se aplicará un tipo reducido a estos bienes, podría preverse que cuando fueran importados mediante este régimen especial les correspondiera el tipo general.

Con ello se establece una nueva discriminación de trato que atenta claramente contra la neutralidad del Impuesto. Se castiga a los bienes importados declarados a través de este régimen especial en relación al resto de bienes importados (declarados mediante el régimen especial de las ventas a distancia de bienes importados y declarados como una importación ordinaria en régimen general), lo que resulta difícilmente justificable. Con ello, parece que la voluntad del legislador va más encaminada a disuadir que los importadores se acojan a este régimen especial y opten por cualquiera de las dos alternativas que le ofrece el marco jurídico, que a incentivarlos a ello; y claro está, de ser así, entonces cabe preguntarse para qué lo ha aprobado.

Resulta especialmente paradójico encontrarnos con varios preceptos que establecen nuevas discriminaciones entre vendedores en el marco de una reforma que tiene entre sus objetivos esenciales que el tratamiento IVA converja para el conjunto de las ventas a distancia a particulares localizados en el seno de la Unión Europea.

Los propios Considerandos (6) y (11) de la Directiva 2017/2455 se refieren a la necesidad de establecer el principio de tributación en destino y unas condiciones de competencia equitativa para operadores que realicen ventas a distancia a particulares, de bienes o servicios, y con independencia de que se encuentren establecidos o no en territorio comunitario. Ello es lo que teóricamente fundamenta que se modifiquen las reglas de localización, se amplíe el alcance de los regímenes especiales existentes y se creen varios para los bienes que proceden de territorios terceros; y por eso también se justifica la supresión de la exención a la importación de productos de escaso valor contenida en la Directiva 2009/132/CE.

La coherencia legislativa no siempre ha sido respetada en la regulación comunitaria del IVA, ni tampoco lo es ahora. En numerosas oportunidades suelen primar intereses políticos nacionales y la búsqueda del consenso necesario para aprobar las reformas, sobre el respeto al principio de neutralidad, como variante del principio de igualdad de trato y no discriminación.

3. Principio de tributación en destino en la operaciones internacionales. Para dar traslado el principio de neutralidad en su vertiente espacial y conseguir que la cuota IVA sea la misma con independencia del lugar de procedencia del producto, se requiere aplicar el principio de tributación en destino en las operaciones internacionales.

La regulación avanza en la implementación de este principio cuando el destinatario no tenga la condición de sujeto pasivo; y llegamos a esta afirmación al analizar cómo queda en términos generales el marco regulatorio.

Aunque en los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv se produce un leve retroceso, el número de ventas a distancia intracomunitaria de bienes que pasaran a someterse al principio de tributación en destino será mucho mayor y se compensa sobradamente.

Estos servicios han pasado en todos los casos de regirse por el principio de tributación en destino, instaurado a partir de 2015 con la Directiva 2008/8/CE, al escenario impuesto por la Directiva 2017/2455. en el que pese a que sigue aplicándose a la inmensa mayoría de hechos imponibles, podrá ser sustituido a nivel intracomunitario por el principio de tributación en origen cuando la ventas del operador no alcancen el umbral de los 10.000€ en el resto de Estados miembros.

Sin embargo, el carácter tan restrictivo del umbral hace que el volumen de servicios que podrán tributar en origen sea poco significativo; y de la misma forma, también serán pocos en el caso de los bienes, de manera que gran parte de los vendedores que podían optar por aplicar el principio de tributación en origen en el régimen de las venta a distancia lo vayan a perder a partir de 2021, pasando a tributar en destino.

En términos globales avanza el principio de tributación en destino aunque, para evitar costes desmedidos de cumplimiento a vendedores con unas ventas muy reducidas en el exterior, su implementación no es plena.

4. Periodo transitorio durante 2018 y 2019. Durante estos 2 años seguirán conviviendo regulaciones diferenciadas en el IVA para las ventas a distancia a consumidores, que convergerán a partir del 1 de enero de 2021. Hasta ese momento:

- a) Para los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y tv se anticipa la regla de localización que se extenderá posteriormente a los bienes; mientras tanto, a lo largo de estos 2 ejercicios, seguirán vigentes las reglas tradicionales de las ventas a distancia de bienes intracomunitarias.

- b) Los vendedores que realicen estas ventas a distancia de bienes y/ o del resto de servicios continuarán estando excluidos de los regímenes especiales de simplificación expuestos.
- c) Las mercancías que procedan de territorios terceros no quedarán gravados en el IVA por la modalidad del hecho imponible entregas de bienes, sino por la de importación, que normalmente no quedará exenta.
- d) Finalmente, durante este bienio seguirá vigente la exención del IVA para envíos de escaso valor, manteniéndose la discriminación con las mercancías producidas en el seno de la Unión Europea.

5. Necesidad de otras reformas que acompañen a la implementación del principio de tributación en destino.

La aplicación de este principio cuando el destinatario es un consumidor convierte al vendedor no establecido en el territorio de aplicación del impuesto en sujeto pasivo. Si estos dos rasgos del régimen IVA previsto en la Unión Europea, tributación en destino y prestador como sujeto pasivo, se extienden a todas las jurisdicciones fiscales del planeta, un operador de comercio electrónico directo debería conocer la normativa IVA de todos los Estados en los que realizase ventas a particulares y tratar con múltiples Administraciones ante las que tendría que presentar las correspondientes autoliquidaciones.

Notemos que el establecimiento de regímenes especiales de simplificación, con registro en un solo Estado miembro, facilitan el cumplimiento de las ventas a consumidores realizadas en el seno del territorio comunitario del IVA, pero no de aquellas otras dirigidas al resto del planeta.

Las dificultades de cumplimiento para los vendedores serán obvias, incrementando la tentación del fraude fiscal. Pero además, en caso de incumplimiento, las posibilidades de que las Administraciones de destino detecten las irregularidades e inicien y desarrollen un procedimiento de gestión o inspección, que finalice con la recaudación de la deuda no ingresada, serán en el escenario más optimista, muy reducidas. Se trataría de un sujeto pasivo que posiblemente no tendría vínculos con el Estado en el que debería ingresar esas cantidades, por lo que no tendría activos que fuesen fácilmente embargables por aquella Administración, careciendo de acciones coercitivas efectivas e inmediatas.

Aplaudimos la reforma llevada a cabo en la Unión Europea. Se trata de un paso acertado pero creemos que resulta insuficiente, por lo que en el futuro deberán venir otros, tendentes especialmente a facilitar el cumplimiento a nivel global y a combatir el fraude

Como venimos defendiendo⁹⁴, sería necesario que los obligados tributarios que realicen ventas a distancia dispusiesen de instrumentos informáticos que calculasen automáticamente el gravamen que recae en el lugar de consumo, atendiendo a la normativa vigente en esa jurisdicción. Para ello se requeriría una catalogación universal de productos, de manera que cada uno estuviese asociado con un código. El programa debería determinar el impuesto devengado en cada operación, y en su caso, realizar el ingreso correspondiente.

Y por otro lado, en la medida de lo posible, atribuir la condición de obligados tributarios a sujetos que participen en las operaciones de comercio electrónico y que se encuentren establecidos en la jurisdicción de consumo. En este sentido, las entidades financieras que median en el pago podrían jugar un papel esencial. De esta forma, se facilitaría el cumplimiento y el Estado de destino dispondría de la fuerza ejecutoria necesaria para poder hacer efectiva la deuda tributaria.

⁹⁴ Recomendamos al lector interesado en profundizar en esta propuesta que acuda a MARTOS GARCÍA, J.J. *Imposición indirecta del comercio electrónico*, Tirant lo Blanch, 2006, págs.341-378; MARTOS GARCÍA, J.J. *Tributación y defraudación fiscal en el comercio electrónico. Recomendaciones para mejorar el control administrativo*, Instituto Andaluz de Administración Pública, 2007, págs.207-225; MARTOS GARCÍA, J.J. *Defraudación fiscal y nuevas tecnologías*. Cizur Menor. Thomson Aranzadi, 2007, págs.52 a 71; MARTOS GARCÍA, J.J. “La tributación europea sobre las operaciones internacionales” en *La protección del consumidor en dos espacios de integración: Europa y América. Una perspectiva de Derecho internacional, europeo y comparado* Tirant lo Blanch, 2015, págs. 1144 -1150.