



La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales

Salvador Ramírez Gómez

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Huelva*

salvador.ramirez@dpub.uhu.es | <https://orcid.org/0000-0003-1889-5204>

Extracto

El presente trabajo tiene por objeto la exposición y análisis de los antecedentes y de la nueva regulación sobre la tributación en el impuesto sobre el valor añadido (IVA) del comercio electrónico transfronterizo, en vigor desde el 1 de julio de 2021, y que ha supuesto la extensión del principio de tributación en destino respecto de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y ventas a distancia de bienes importados, al reducirse los anteriores umbrales de imposición fijados por cada país por uno único a escala comunitaria en la cuantía de 10.000 euros. Paralelamente, se amplía el ámbito de aplicación de los regímenes especiales de ventanilla única: el «régimen exterior de la Unión» y el «régimen de la Unión»; y se crea uno nuevo, el «régimen de importación», así como una nueva «modalidad especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones», que acompaña la supresión de la exención en las importaciones de escaso valor. Asimismo, con la finalidad de asegurar la recaudación y evitar el fraude se involucra en la aplicación del impuesto a las interfaces digitales a las que se les considera «sujetos pasivos proveedores» en determinadas operaciones.

Palabras clave: IVA; comercio electrónico; ventas a distancia; ventanilla única.

Fecha de entrada: 02-05-2021 / Fecha de aceptación: 17-05-2021

Cómo citar: Ramírez Gómez, S. (2021). La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 459, 5-42.





Latest changes in the VAT taxation with respect to cross-border e-commerce: the new tax regime of distance sales of goods and digital interfaces

Salvador Ramírez Gómez

Abstract

The purpose of this paper is to present and analyse of the antecedents and the new rules for VAT taxation for cross-border e-commerce, which is coming into force from 1 July 2021, meaning the extension of the destination principle of taxation in relation to the intra-Community distance sales of goods and distance sales of imported goods, as the previous tax income thresholds set by each country have been replaced by a community threshold of 10,000 euros. At the same time, the special one-stop-shop schemes are amplified with the «non-Union scheme» and the «Union scheme»; and a new one is created, the «import scheme», together with a new «special modality for declaration and payment of import VAT», which brings about the abolition of the exemption on imports of low value goods. Likewise, in order to ensure correctness of returned income and to prevent fraud, taxes are applied to electronic interfaces that are considered «deemed suppliers» in certain transactions.

Keywords: VAT; e-commerce; distance sales; one stop shop.

Citation: Ramírez Gómez, S. (2021). La tributación del comercio electrónico transfronterizo en el IVA: el nuevo régimen tributario de las ventas a distancia y las interfaces digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 459, 5-42.

Sumario

1. El tratamiento del comercio electrónico en el sistema común del IVA
 - 1.1. Primera etapa: Tributación en destino y ventanilla única para los servicios TBE prestados a consumidores finales por sujetos establecidos en países o territorios terceros
 - 1.2. Segunda etapa: Ampliación del sistema de mini ventanilla única a los servicios TBE prestados por sujetos establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro del cliente
 - 1.3. Tercera etapa: Ampliación del sistema de ventanilla única a las ventas a distancia y resto de servicios. Las disposiciones del «paquete de medidas de la UE relativas al comercio electrónico»
 - 1.3.1. Medidas aplicables desde el 1 de enero de 2019
 - 1.3.2. Medidas aplicables desde el 1 de julio de 2021
2. Medidas de transposición de las directivas sobre las ventas a distancia aplicables desde el 1 de julio de 2021
 - 2.1. Nueva regulación de las ventas a distancia
 - 2.1.1. Introducción de dos nuevas categorías de entregas de bienes
 - 2.1.2. Nuevas reglas sobre el lugar de realización de las entregas
 - 2.1.3. Las ventas de bienes mediante una interfaz digital: el «sujeto pasivo considerado proveedor»
 - 2.2. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios
 - 2.2.1. El carácter voluntario de los regímenes especiales: opción, renuncia y causas de exclusión
 - 2.2.2. El régimen exterior de la Unión
 - 2.2.3. El régimen de la Unión
 - 2.2.4. El régimen de importación
 - 2.2.5. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los regímenes especiales de ventanilla única
 - 2.3. Modalidad especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

1. El tratamiento del comercio electrónico en el sistema común del IVA

La delimitación de lo que debemos entender por comercio electrónico a los efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) ha ido evolucionando a medida que lo han hecho las nuevas tecnologías que lo facilitan. Así, mientras que en una primera etapa las actuaciones de la Unión Europea (UE) en este ámbito se circunscribían a los denominados servicios prestados por vía electrónica, las últimas disposiciones adoptadas con el objetivo de crear un Mercado Único Digital asumen un concepto más amplio en el que tiene cabida tanto la denominada modalidad *online*, referida a la provisión de bienes y servicios en línea, a través de la red, como *offline*, identificada con el suministro de bienes tangibles que se contratan por vía electrónica, pero se suministran por medios de transporte convencionales, conservando los bienes su naturaleza material, con la única particularidad respecto del comercio tradicional en la contratación y pago de la operación, que se realiza por medios telemáticos, a través de plataformas, interfaces digitales, etc. En los suministros *online*, en cambio, los servicios o productos se adquieren a través de la red y se envían al cliente en forma digitalizada a través de la propia red (libros, programas informáticos, música, etc.), descargándose en el ordenador del usuario desde otro ordenador, el servidor, y efectuándose el pago, normalmente, también mediante medios electrónicos. En ambos casos, internet es el canal de comunicación entre proveedor y cliente, sin que haya un encuentro personal entre vendedor y consumidor, y los bienes o servicios adquiridos son enviados por el proveedor o por su cuenta al domicilio del consumidor.

Fueron, pues, los servicios prestados por vía electrónica, *online*, los que en un primer momento requirieron de una regulación específica en el IVA, comenzando por una precisa delimitación del concepto, delimitación que encontramos en el artículo 7, apartado 1, del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Reglamento de Ejecución del IVA), que los circunscribe a 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 información¹. Conviene recordar

¹ El apartado 2 del citado artículo recoge, a título ejemplificativo, una lista de servicios a los que abarcará la anterior definición, mientras que el apartado 3 contiene una lista de exclusiones, lo que se completa con la lista contenida en el anexo I.

a estos efectos que, tal y como dispone el artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre (Directiva del IVA), el hecho de que el proveedor del servicio y el destinatario se comuniquen por medio de correo electrónico no significará por sí solo que el servicio prestado se suministre por vía electrónica.

Por su parte, para los suministros de bienes *offline* a consumidores finales domiciliados en otros Estados miembros su regulación se limitó a la aplicación, desde el 1 de enero de 1993², del denominado régimen de ventas a distancia intracomunitarias, que fijaba un «umbral de imposición» (100.000 o 35.000 euros, a elección de cada Estado) por debajo del cual las operaciones, salvo opción en contra, se sometían a tributación en el país donde estaba establecido el vendedor³ –principio de tributación en origen–. Una vez superado dicho umbral la tributación se producía en el país donde tenía lugar el consumo, donde estaba domiciliado el cliente –principio de tributación en destino–, lo que obligaba al vendedor a cumplir con todas las obligaciones de registro y liquidación del impuesto en los países donde estaban domiciliados los clientes.

En ambos casos, servicios prestados por vía electrónica o suministros de bienes *offline* (ventas a distancia intracomunitarias), lo que ha requerido de una regulación específica son las operaciones transfronterizas con los consumidores finales, las denominadas operaciones B2C (*business to consumers*) en la jerga comunitaria. En relación con las operaciones entre sujetos pasivos, operaciones B2B (*business to business*), no se ha contemplado ninguna medida particular por el hecho de que se trate de operaciones de comercio electrónico, al quedar estas sometidas a las reglas generales del impuesto para la localización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, y calificarse como adquisiciones intracomunitarias de bienes o servicios, en las que las obligaciones de registro y liquidación del IVA las realiza siempre el cliente, ya sea como sujeto pasivo o por aplicación de la regla de la inversión.

Lo cierto es que la evolución en la regulación del comercio electrónico por la UE ha constituido una avanzadilla de los cambios que se avecinan respecto del régimen definitivo del IVA para el comercio transfronterizo, cuya normativa actual se remonta a la creación del mercado único en 1993⁴, y que, aspirando a implementar el principio de tributación en origen, debió contentarse con el establecimiento de un régimen transitorio que descompone la circulación transfronteriza de bienes B2B en dos operaciones distintas: una entrega exen-

² Mediante la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE.

³ Vid. artículo 34 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. Conviene advertir que el régimen se configura como voluntario, por lo que el vendedor puede, en todo caso, prescindir del umbral de imposición y optar por tributar en el país donde esté domiciliado el cliente.

⁴ Vid. Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, anteriormente citada.

ta en el Estado miembro de partida de los bienes y una adquisición intracomunitaria gravada en el Estado miembro de destino. Desde muy temprano se advirtieron los problemas que el régimen transitorio planteaba, pues, permitir la adquisición de los bienes exenta del IVA aumenta el riesgo de fraude y, al mismo tiempo, la complejidad intrínseca del sistema desalienta el comercio transfronterizo, dificultades que justificaron el cambio de paradigma hacia una tributación basada en el principio del país de destino⁵, cambio que está siendo implementado de manera progresiva partiendo de la experiencia adquirida desde 2002 con el régimen de los servicios electrónicos y la «miniventanilla única», sistema de declaración e ingreso del IVA cuya aplicación se aconseja más allá de las transacciones B2C, en un régimen definitivo propuesto en el que se prevé la introducción de una ventanilla única también para las operaciones entre empresarios y profesionales⁶.

1.1. Primera etapa: Tributación en destino y ventanilla única para los servicios TBE prestados a consumidores finales por sujetos establecidos en países o territorios terceros

Fue a principios de la década de 2000 cuando comenzaron a ver la luz las primeras medidas relacionadas con los servicios de televisión, radiodifusión y servicios prestados por vía electrónica (TBE), con el objetivo de garantizar que cuando se prestasen con carácter oneroso y fuesen consumidos por clientes establecidos en la Comunidad, estuviesen gravados en la Comunidad. A tal fin se adoptó la Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de

⁵ Vid. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA, Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE- Es hora de decidir, COM(2016) 148 final.

⁶ Fue en el año 2011 cuando la Comisión, mediante la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo sobre el futuro del IVA, Hacia un sistema de IVA más simple, robusto, eficaz y adaptado al mercado único COM(2011) 851 final, de 6 de diciembre, anunció el abandono del objetivo de aplicar un sistema de IVA definitivo basado en el principio de gravar las entregas transfronterizas de bienes en el Estado miembro de origen; posteriormente el Consejo, el 15 de mayo de 2012, acordó que el sistema definitivo debería basarse en el principio de tributación en el Estado miembro de destino de las mercancías (Conclusiones del Consejo sobre el futuro del IVA –reunión n.º 3167 del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros, Bruselas, 15 de mayo de 2012 [véase en particular el punto B 4]). Dado que la implantación del régimen definitivo, sobre el que existe ya una propuesta de directiva –COM(2018) 329 final, de 25 de mayo–, tardará aún varios años, en 2018 el Consejo adoptó las denominadas «soluciones rápidas» mediante la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros, que introduce modificaciones con respecto al papel del número de identificación a efectos del IVA en el contexto de la exención aplicable a los intercambios intracomunitarios, los acuerdos sobre existencias de reserva, las operaciones en cadena y la prueba del transporte a efectos de la exención de las operaciones intracomunitarias.

2002, por la que se modificaba la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, cambiando la regla sobre el lugar de realización de dichos servicios cuando son suministrados a partir de terceros países a consumidores finales establecidos en la Comunidad, que pasaron a estar gravados en el lugar de establecimiento o domicilio del destinatario de los servicios. Al mismo tiempo, con el objetivo de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los operadores económicos que suministren tales servicios, se creó un régimen especial de registro y pago conocido como Mini Ventanilla Única (*Mini One Stop Shop*, MOSS), que permite a los que lo utilicen cumplir con todas sus obligaciones de registro y liquidación del IVA en un solo país, aquel en el que decidan estar identificados.

1.2. Segunda etapa: Ampliación del sistema de mini ventanilla única a los servicios TBE prestados por sujetos establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro del cliente

A la Directiva 2002/38/CE le siguieron distintas propuestas relacionadas con los servicios prestados por vía electrónica⁷, propuestas que no se incorporaron al ordenamiento comunitario hasta 2008⁸ y que comenzaron su aplicación el 1 de enero de 2015⁹, cuando se inició esta segunda etapa en la que de nuevo solo para las operaciones *online* –los denominados servicios TBE prestados por vía electrónica a consumidores finales– se acordó su tributación, en todo caso, en el país del cliente, independientemente de que el proveedor tuviera su sede en la UE o fuera de ella, proveedor que, en consecuencia, quedaba obligado a repercutir el IVA correspondiente al tipo aplicable en el Estado donde los destinatarios se encuentran domiciliados. Dado que ello obligaba a los proveedores con clientes en varios Estados miembros a tener que registrarse y cumplir con las obligaciones derivadas del IVA en cada uno de ellos, se extiende a los proveedores establecidos en la UE el sistema de mini ventanilla única (MOSS), hasta entonces aplicable solo para proveedores de fuera de la UE, transformando así el anterior régimen especial en dos: régimen de la Unión y régimen exterior a la Unión. Esta ampliación del MOSS permitió que los proveedores de tales servicios establecidos en la UE pudieran acogerse a dicho sistema de registro y pago del IVA de forma que solo deban registrarse y liquidarlo en el Estado miembro en el que hayan establecido la sede de su actividad económica o, en caso de que no tenga la sede de su actividad económica en la Comunidad, el Estado miembro en el que cuente con un esta-

⁷ Vid. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo que respecta al lugar de prestación de servicios, COM (2003) 822 final.

⁸ Vid. Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.

⁹ Vid. artículo 5 de la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008.

blecimiento permanente; cuando tenga un establecimiento permanente en más de un Estado miembro, podrá optar como Estado miembro de identificación por cualquiera de los Estados en los que tenga un establecimiento permanente¹⁰. Posteriormente serán las autoridades fiscales de dicho Estado las que se encarguen de distribuir los ingresos entre el resto de administraciones.

1.3. Tercera etapa: Ampliación del sistema de ventanilla única a las ventas a distancia y resto de servicios. Las disposiciones del «paquete de medidas de la UE relativas al comercio electrónico»

Fue en mayo de 2015 cuando la Comisión dio a conocer su estrategia para el Mercado Único Digital¹¹, en la que anunciaba la presentación de varias propuestas legislativas encaminadas a modernizar y simplificar el IVA aplicado al comercio electrónico transfronterizo, en particular para las pequeñas y medianas empresas (pymes), propuestas que incluirían, entre otras medidas, a) la ampliación del actual sistema de mini ventanilla única (MOSS) a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes materiales y a los servicios distintos de los servicios electrónicos, así como a las ventas a distancia de bienes procedentes de terceros países, b) la introducción de un umbral de IVA común a escala de la UE para las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y servicios electrónicos y c) la supresión de la exención del IVA para las importaciones de pequeños envíos procedentes de proveedores extracomunitarios; medidas estas cuya adopción inmediata se consideró una condición insoslayable para el funcionamiento pleno del Mercado Único Digital¹². Tales propuestas vieron la luz a finales de 2016¹³ y fueron definitivamente aprobadas a finales de 2017, mediante

¹⁰ En el régimen exterior a la Unión el empresario o profesional podrá elegir libremente el Estado miembro de identificación.

¹¹ Vid. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa, COM(2015) 192 final, de 6 de mayo. La Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA, Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE– Es hora de decidir, COM(2016) 148 final, de 7 de abril, reiteró la máxima prioridad en la eliminación de los obstáculos al comercio electrónico transfronterizo causados por obligaciones gravosas en materia de IVA, así como por una inherente falta de neutralidad que perjudica a las empresas de la UE.

¹² Vid. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, Un enfoque global dirigido a estimular el comercio electrónico transfronterizo para las empresas y los ciudadanos europeos, COM(2016) 320 final, de 25 de mayo.

¹³ Modernización del IVA con vistas al comercio electrónico transfronterizo entre empresas y consumidores. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, COM(2016) 757 final, de 1 de diciembre.

el conocido como «paquete de medidas relativas al comercio electrónico», integrado por la Directiva del Consejo (UE) 2017/2455, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes; el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, 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 impuesto sobre el valor añadido; y el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Posteriormente, la Directiva 2019/1995, de 21 de noviembre de 2019, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las disposiciones relativas a las ventas a distancia de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes, ha venido a aclarar diversas cuestiones relacionadas con el uso de interfaces electrónicas en las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, así como la ampliación del sistema de ventanilla única a ciertas entregas nacionales realizadas mediante las citadas interfaces electrónicas. Asimismo, el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, actualiza el Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 en lo que respecta a las entregas de bienes o las prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes.

Ya en el 2020, se aprueba el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194, de la Comisión, de 12 de febrero de 2020, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo en lo que respecta a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, a las ventas a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes, que regula determinados aspectos relacionados con el intercambio de información en relación con los regímenes especiales de ventanilla única, y aclara la información específica que debe presentarse en los casos en que no se efectúen entregas sujetas a los regímenes especiales en ningún Estado miembro durante un periodo de liquidación y no deba efectuar ninguna modificación de anteriores declaraciones del IVA¹⁴.

¹⁴ Con la fecha de 1 de enero de 2024 como fecha límite para aplicar sus disposiciones, se han aprobado, asimismo, como medidas complementarias a la tributación del comercio electrónico, la Directiva (UE) 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a la introducción de determinados requisitos para los proveedores de servicios de pago, y el Reglamento (UE) 2020/283 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010, en lo que respecta a las medidas para reforzar la cooperación administrativa a fin de combatir el fraude en el ámbito del IVA, que se establecen un conjunto de normas para facilitar la detección del fraude fiscal en transacciones transfronterizas de comercio electrónico. La modificación de la directiva

1.3.1. Medidas aplicables desde el 1 de enero de 2019

La aplicación de las medidas adoptadas por el Consejo el 5 de diciembre de 2017 se ha previsto de una manera gradual, escalonada en el tiempo, de forma que mientras algunas de ellas entraron en vigor el 1 de enero de 2019¹⁵, otras son de aplicación desde el 1 de julio de 2021.

Entre las del primer grupo están las modificaciones relativas a la simplificación de las obligaciones para microempresas y pymes, mediante la creación de dos umbrales de facturación anual. Uno de 10.000 euros para el suministro transfronterizo de servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y servicios prestados por vía electrónica (TBE) a consumidores finales dentro de la UE, de forma que, y esta constituye la principal novedad de la nueva regulación, por debajo de dicho umbral tales servicios pasan a quedar sujetos al IVA del Estado miembro del proveedor (tributación en origen) evitando así que tales microempresas se vean obligadas a registrarse y cumplir con las obligaciones a efectos del IVA en cada uno de los Estados miembros de sus clientes, distintos de su Estado miembro de establecimiento¹⁶. En todo caso la tributación en el Estado miembro del proveedor de los servicios se configura como una opción, pues, en caso de que este desee aplicar la regla general del lugar de suministro –tributación en el Estado miembro del cliente– puede hacerlo, opción que le vinculará durante dos años naturales.

En segundo lugar, se fija el umbral de 100.000 euros como volumen de negocios por debajo del cual se reducen los elementos de prueba en la localización del lugar donde se encuentran domiciliados los destinatarios de los servicios TBE, bastando con uno, en lugar de los dos no contradictorios que es la regla general¹⁷.

establece los requisitos para los proveedores de servicios de pago sobre el mantenimiento de registros de pagos transfronterizos relacionados con el comercio electrónico, datos que se pondrán a disposición de las autoridades tributarias nacionales. En cuanto a la modificación del Reglamento sobre cooperación administrativa, se regula la forma en que las autoridades tributarias nacionales cooperarán en este ámbito para detectar el fraude del IVA y controlar el cumplimiento de las obligaciones en materia del IVA.

¹⁵ Tales medidas han sido transpuestas a nuestro ordenamiento interno por el artículo 79 de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

¹⁶ *Vid.* artículo 1.1 de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por el que se modifica el artículo 58 de la Directiva del IVA.

¹⁷ A tal fin, por el artículo 1 del Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre, se modifica el segundo párrafo del artículo 24 *ter* del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, que pasa a tener la siguiente redacción:

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo primero, letra d), en lo que respecta a las prestaciones de servicios contempladas en la citada letra, cuando el valor total de tales servicios, excluido el IVA, prestados por un sujeto pasivo desde la sede de su empresa o desde un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro no exceda de 100 000 EUR o su contravalor en moneda nacional, durante el año civil corriente y el anterior, la presunción será que el cliente está

Asimismo, desde la citada fecha de 1 de enero de 2019, los proveedores que utilicen el sistema MOSS solo tendrán que respetar las normas de facturación del Estado miembro en el que están identificados, en lugar de las normas de cada Estado miembro donde los clientes están localizados¹⁸.

Por último, se suprimió el obstáculo existente respecto de los sujetos pasivos que no están establecidos en la UE, pero que estén registrados a efectos del IVA en un Estado miembro (por ejemplo, para transacciones ocasionales) y que, hasta ese momento no podían utilizar el sistema MOSS, por lo que debían registrarse y liquidar el IVA en cada Estado miembro en el que tuvieran un cliente al que presten sus servicios. A partir del 1 de enero de 2019, con el objetivo de cerrar esa brecha, dicho sujeto pasivo, incluso si está registrado u obligado a registrarse a efectos del IVA en uno de los Estados miembros para prestaciones distintas de los servicios B2C, podrá utilizar el «régimen exterior a la Unión»¹⁹.

1.3.2. Medidas aplicables desde el 1 de julio de 2021²⁰

En una segunda fase, desde el 1 de julio de 2021, han comenzado a aplicarse las medidas relacionadas con la ampliación del sistema MOSS a las operaciones de comercio

establecido o tiene su domicilio o residencia habitual en el lugar que sea determinado como tal por el prestador basándose en un elemento de prueba de los enumerados en el artículo 24 *septies*, letras a) a e), facilitado por una persona, distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios.

Si en el curso de un año civil se supera el umbral fijado en el párrafo segundo, dicho párrafo dejará de aplicarse a partir de ese momento y hasta que vuelvan a cumplirse las condiciones que en él se establecen.

¹⁸ Con dicho objetivo se modifica el artículo 219 *bis*.2 b) de la Directiva del IVA.

¹⁹ Para ello se suprime el texto «y que no esté obligado por otro motivo a estar identificado a efectos del IVA» en la definición de «sujeto pasivo no establecido en la Comunidad», que figura en el artículo 358 *bis* de la Directiva del IVA y adapta en consecuencia el artículo 361, apartado 1, letra e), de la Directiva del IVA.

²⁰ Inicialmente la fecha prevista para la entrada en vigor era el 1 de enero, pero debido a las dificultades prácticas creadas por las medidas tomadas para contener la pandemia de coronavirus, dicha fecha se pospuso hasta el 1 de julio por las siguientes disposiciones: Decisión (UE) 2020/1109 del Consejo, de 20 de julio de 2020 por la que se modifican las Directivas (UE) 2017/2455 y (UE) 2019/1995 en lo que respecta a las fechas de transposición y de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19; el Reglamento (UE) 2020/1108 del Consejo de 20 de julio de 2020 por el que se modifica el Reglamento (UE) 2017/2454 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19; el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1112 del Consejo de 20 de julio de 2020 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19; y el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/1318 de la Comisión de 22 de septiembre de 2020 por el que se modifican los Reglamentos de Ejecución (UE) 2020/21 y (UE) 2020/194 en lo que respecta a las fechas de aplicación en respuesta a la pandemia de COVID-19.

electrónico *offline* (ventas a distancia intracomunitarias de bienes) y otros servicios distintos de los TBE, y las disposiciones especiales relativas a las obligaciones de las interfaces electrónicas. Asimismo, en consonancia con el compromiso de generalizar la aplicación del principio de tributación en el Estado miembro de destino, se procede a la supresión de los anteriores umbrales de imposición para las ventas a distancia y su sustitución por un umbral de IVA común a escala de la UE (10.000 euros) para las ventas a distancia intracomunitarias de bienes por parte de microempresas. Por encima de dicho umbral, todas las entregas intracomunitarias, como ya ocurría con las prestaciones de servicios TBE desde 1 de enero de 2019, se localizarán en el Estado miembro de destino, quedando reducida la tributación en origen a las microempresas que facturen menos de 10.000 euros al año, y ello sin perjuicio de que puedan ejercer la opción por aplicar el régimen general de tributación en destino aunque no hayan superado el citado límite²¹. La reducción del umbral de imposición (en España de 35.000 a 10.000 euros) incrementa notablemente el número de operaciones que pasan a tributar en el estado de consumo de los bienes, donde está domiciliado el cliente, lo que justifica que, paralelamente, se haya previsto la extensión a los proveedores que las realizan del sistema MOSS, que, desde 1 de julio de 2021, se ha ampliado también a todo tipo de servicios B2C cuya localización se produzca en Estados miembros donde el proveedor no esté establecido, así como a determinados suministros nacionales de bienes, por lo que dejará de ser una «mini» ventanilla única (MOSS) para convertirse en una ventanilla única (*One Stop Shop*, OSS).

Asimismo, como consecuencia de la supresión, a partir de la fecha indicada, de la exención del IVA para las importaciones de bienes de escaso valor, mercancías de un valor inferior a 22 euros²², en principio, todas las mercancías importadas al territorio de la UE han pasado a estar gravadas por el impuesto, por lo que, con la finalidad de facilitar la declaración y liquidación del IVA devengado por la importación de «mercancías sin valor estimable»²³, desde el 1 de julio puede utilizarse, para las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros de hasta un valor de 150 euros, el nuevo «régimen de importación». En dicho régimen especial, la importación de los bienes incluidos en el mismo está exenta, permitiendo así un rápido despacho en la aduana. Paralelamente, el vendedor repercutirá al destinatario el IVA del Estado de llegada de los bienes, donde está domiciliado el cliente, si bien declarará e ingresará dichas cuotas periódica y globalmente en el Estado miembro de identificación que elija (*Import One Stop Shop*, IOSS). Asimismo, con el obje-

²¹ Vid. nuevo capítulo 3 *bis* del título V de la Directiva 2006/112: Umbral aplicable a los sujetos pasivos que realizan entregas de bienes contempladas en el artículo 33, letra a), y prestaciones de servicios contempladas en el artículo 58. A efectos del cómputo del citado límite se computarán tanto las ventas a distancia como los servicios TBE con destino a consumidores finales domiciliados en otros Estados miembros.

²² Vid. artículo 3 de la Directiva 2017/2455, de 5 de diciembre, por el que se suprime el título IV de la Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre: Importaciones de Escaso Valor.

²³ Así se denominan estos bienes en el artículo 23 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

tivo de proteger los ingresos fiscales de los Estados miembros, se establece, con carácter general, que los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial estarán obligados a designar un intermediario como responsable de liquidar el IVA y de cumplir las obligaciones establecidas en el régimen especial en su nombre y por su cuenta²⁴.

Para los supuestos en que el proveedor no se acoja al sistema de ventanilla única de importación (IOSS), se regula un segundo mecanismo de simplificación para estas operaciones, «régimen especial de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones», que permite que el IVA a la importación sea cobrado a los clientes por el declarante de aduanas (por ejemplo, operador postal, empresa de mensajería, agentes de aduanas) que lo pagará a las autoridades aduaneras mediante un ingreso mensual²⁵.

Finalmente, ante la creciente utilización de interfaces electrónicas tales como los mercados en línea, plataformas, portales o medios similares, que ha propiciado la aparición de nuevos operadores económicos (Amazon, Alibaba, Aliexpress, eBay, etc.) cuyo tamaño y nivel de información ha alcanzado una indudable relevancia, se ha optado por implicar a los sujetos pasivos titulares de las mismas en la aplicación del IVA en las ventas a distancia, especialmente cuando se trata de bienes importados a la Comunidad desde países o territorios o terceros, con el objetivo de garantizar la percepción del impuesto, así como de aligerar la carga administrativa de los vendedores, las administraciones tributarias y los consumidores. Dicha implicación se consigue mediante la ficción de considerar que dicho sujeto pasivo titular de la interfaz electrónica ha recibido y suministrado él mismo dichos bienes²⁶, apareciendo así la figura del «sujeto pasivo considerado proveedor», el que facilita entregas de bienes mediante el uso de una interfaz electrónica, para diferenciarlo del «proveedor subyacente», sujeto pasivo que entrega bienes o realiza ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros a través de una interfaz electrónica. Dicha conversión del titular de la interfaz en «sujeto pasivo considerado proveedor» tendrá lugar, exclusivamente, cuando facilite las ventas a distancia de bienes importados en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, o un suministro de bienes en el interior de la Comunidad por un proveedor no radicado en la UE. En función del tipo de operaciones que realice la interfaz podrá optar por el régimen de ventanilla única de la Unión (OSS), de las importaciones (IOSS), o por el régimen especial de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones.

²⁴ Se excluye de dicha obligación a todo sujeto pasivo establecido en un tercer país con el que la Unión haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al de la Directiva 2010/24/UE del Consejo y al del Reglamento (UE) n.º 904/2010 y que realice ventas a distancia de bienes procedentes de ese tercer país, *vid.* artículo 369 *quaterdecies*. 1 b) y c) de la Directiva del IVA. En el momento de redactar estas líneas la UE únicamente ha celebrado un acuerdo de dicha naturaleza con Noruega.

²⁵ *Vid.* nuevo capítulo 7 del título XII de la Directiva del IVA.

²⁶ *Vid.* artículo 14 *bis* de la Directiva del IVA.

2. Medidas de transposición de las directivas sobre las ventas a distancia aplicables desde el 1 de julio de 2021

La transposición a nuestro ordenamiento interno de la segunda parte de la Directiva (UE) 2017/2455²⁷ y de la Directiva (UE) 2019/1995, cuyas disposiciones son de aplicación desde el 1 de julio de 2021, se ha llevado a cabo mediante el artículo décimo del Real Decreto-Ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores²⁸. En el momento de redactar estas líneas han pasado el trámite de audiencia e información pública el Real Decreto por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA)²⁹, así como las Órdenes ministeriales que llevan a cabo las modificaciones necesarias en los modelos de declaración censal³⁰ y aprueban el nuevo formulario 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes», así como el nuevo modelo 369 «Impuesto sobre el valor añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos,

²⁷ Como hemos comentado en el apartado 1.3.1 anterior, las primeras medidas contenidas en el artículo 1 de la Directiva (UE) 2017/2455, cuya entrada en vigor se produjo el 1 de enero de 2019, fueron incorporadas a nuestro ordenamiento interno por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

²⁸ BOE 101, de 28 de abril de 2021.

²⁹ Modifica, asimismo, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, para ajustar a la nueva regulación de comercio electrónico en el IVA los supuestos en los que la obligación de expedir factura debe ajustarse precisamente a las normas contenidas en el propio reglamento regulado en su artículo 2; y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en materia de censos tributarios, para incorporar de forma expresa la opción y revocación de la tributación en el Estado miembro de destino para aquellas microempresas que establecidas en un único Estado miembro no hayan rebasado el umbral común a escala comunitaria de 10.000 euros anuales de ventas a distancia intracomunitaria de bienes y prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y los prestados por vía electrónica a consumidores finales en Estados miembros donde no estén establecidas.

³⁰ Esta orden incorpora al modelo 036 tanto el ejercicio de la opción por la no sujeción al IVA de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68.Cuatro y de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.8.º de la ley del impuesto, como la comunicación de la sujeción de las entregas de bienes a que se refieren el artículo 68.Tres a) y Cinco de la ley de dicho impuesto y de las prestaciones de servicios a que se refiere el artículo 70.Uno.4.º a) de la misma ley.

que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación, que permitirá la autoliquidación de las operaciones comprendidas en los tres nuevos regímenes previstos en el capítulo XI del título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). En la medida en que sea necesario, en el desarrollo del presente trabajo haremos referencia a los textos publicados en la página web del Ministerio de Hacienda/normas en tramitación.

2.1. Nueva regulación de las ventas a distancia

2.1.1. Introducción de dos nuevas categorías de entregas de bienes

La creación de dos nuevos regímenes especiales opcionales de ventanilla única, con el objetivo de simplificar las obligaciones de registro, declaración e ingreso del IVA en este tipo de operaciones, justifica que, con la finalidad de determinar claramente su ámbito de aplicación, se delimiten dos nuevas categorías de entregas de bienes: las «ventas a distancia intracomunitarias de bienes» y las «ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros».

A ambas se refiere el nuevo apartado Tres del artículo 8 de la LIVA, cuyo número 1.º define las ventas a distancia intracomunitarias como las entregas de bienes que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, cuando los destinatarios de las citadas entregas no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, o sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA³¹, y los bienes objeto de dichas entregas no sean medios de transporte nuevos³², ni bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje, a los que se refiere el artículo 68.Dos.2.º de la LIVA.

Con similares requisitos se definen, en el número 2.º, las «ventas a distancia de bienes importados» con la única diferencia de que los bienes hayan sido expedidos o transportados por el proveedor a partir de un país o territorio tercero³³ con destino a un cliente situa-

³¹ O, en caso de destinatario establecido en otro Estado miembro, el precepto equivalente al mismo que resulte aplicable en el Estado miembro de llegada de la expedición o el transporte. Se trata de los sujetos a que hace referencia el artículo 3, apartado 1, de la Directiva del IVA: personas jurídicas que no son sujetos pasivos o sujetos pasivos que realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que no originen derecho de deducción alguno.

³² Sobre el concepto de «medio de transporte nuevo», *vid.* artículo 13.2.º de la LIVA.

³³ Territorios terceros son aquellos a los que se refiere el artículo 6 de la Directiva sobre el IVA: Monte Athos; Islas Canarias; los territorios franceses de Guadalupe, Guyana Francesa, Martinica, Reunión, San Barto-

do en un Estado miembro. Como se aclara en la exposición de motivos del real decreto-ley, estas operaciones son independientes de la importación que realiza el destinatario de los bienes; importación que puede tener lugar en el mismo Estado miembro de llegada de la expedición o transporte o en otro distinto, y que podrá gozar de la exención prevista en el nuevo apartado 4.º del artículo 66 de la LIVA cuando resulte aplicable el nuevo «régimen de importación» previsto para este tipo de operaciones.

Lo que caracteriza ambos tipos de «ventas a distancia» a efectos del IVA, además de tratarse de ventas a consumidores finales, es el hecho de que los suministros de bienes hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta. La indeterminación del carácter indirecto de la participación del proveedor en el transporte ha sido objeto de aclaración por el nuevo artículo 5 *bis* del Reglamento de Ejecución del IVA, de acuerdo con el cual:

[...] se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta, también cuando el proveedor haya intervenido de manera indirecta en la expedición o transporte de los bienes, en particular en los siguientes casos: a) cuando el proveedor subcontrate la expedición o el transporte de los bienes a un tercero que los entregará físicamente al cliente; b) cuando un tercero se encargue de la expedición o el transporte de los bienes pero el proveedor asuma toda o parte de la responsabilidad por la entrega física de los bienes al cliente; c) cuando el proveedor facture y cobre las tasas de transporte al cliente y las remita ulteriormente a un tercero que se encargará de organizar la expedición o el transporte de los bienes; d) cuando el proveedor contribuya por cualquier medio a los servicios de entrega de un tercero al cliente, ponga en contacto al cliente y a un tercero o facilite de cualquier otra forma a un tercero la información necesaria para la entrega de los bienes al consumidor. No obstante, no se considerará que los bienes han sido expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta cuando el cliente transporte él mismo los bienes o cuando el cliente organice la entrega de los bienes con un tercero y el proveedor no intervenga de manera directa o indirecta para organizar o contribuir a organizar la expedición o el transporte de dichos bienes.

2.1.2. Nuevas reglas sobre el lugar de realización de las entregas

Acorde con el compromiso de generalizar el principio de tributación en el país de destino y evitar las actuales distorsiones del mercado único, se modifican las reglas sobre el lugar de realización de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes con la eliminación de los

lomé y San Martín; Islas Åland; Islas del Canal; Campione d'Italia; las aguas italianas del lago de Lugano; Isla de Helgoland; territorio de Büsingen; Ceuta; Melilla; Livigno.

anteriores umbrales de imposición, en nuestro país de 35.000 euros³⁴, y su sustitución por un umbral común a todos los países de la Unión de 10.000 euros, claramente inferior a los previstos con anterioridad, que afecta al importe total de las ventas a distancia y los servicios TBE que, en su caso, se presten por el mismo proveedor, y que ha desplazado a su tributación en destino un gran número de operaciones. De hecho, a diferencia de lo que ocurre con el resto de las entregas de bienes con transporte, para los que el artículo 32 de la Directiva del IVA establece su localización en el lugar de inicio del transporte, de acuerdo con el nuevo artículo 33 de la Directiva del IVA, la regla general sobre el lugar de realización de las entregas en las ventas a distancia intracomunitarias o de bienes importados de países o territorios terceros es el lugar en que se encuentren los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente, es decir, la tributación en el país de destino.

La transposición de dichas medidas se ha llevado a cabo mediante la modificación de los apartados Tres y Cuatro del artículo 68 y del artículo 73 de la LIVA. Este último incorpora a nuestro ordenamiento el nuevo umbral de imposición de 10.000 euros para el importe total, excluido el impuesto, de dichas entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en la Comunidad, durante el año natural precedente, o su equivalente en su moneda nacional, sin que, a estos efectos, el importe de la contraprestación de las operaciones pueda fraccionarse.

Cuando se trate de ventas a distancia realizadas por proveedores establecidos en otros Estados miembros y las operaciones efectuadas durante el año natural precedente o en el año en curso superen el citado límite será de aplicación lo establecido en el artículo 68. Tres a), considerándose realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando dicho territorio sea el lugar de llegada de la expedición o del transporte con destino al cliente. Con la finalidad de reducir las cargas administrativas y tributarias de las microempresas establecidas en un único Estado miembro, cuando no se haya superado el umbral de los 10.000 euros, tales ventas estarán sujetas al IVA en el Estado miembro donde esté establecido el proveedor. No obstante, el proveedor podrá optar, en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente, por no aplicar el citado umbral y regirse por la regla general con lo que pasarían a quedar sujetas al IVA en el territorio de aplicación del impuesto³⁵.

Asimismo, cuando se trate de empresarios o profesionales establecidos únicamente en el territorio de aplicación del IVA, la letra b) del mencionado apartado Tres dispone que sus ventas a distancia se considerarán realizadas en dicho territorio cuando en él se inicie la expedición o transporte con destino al cliente, este se encuentre establecido o tenga su residencia

³⁴ El ahora derogado artículo 34 de la Directiva del IVA fijaba un umbral de 100.000 euros, el cual podía ser reducido por el estado de llegada de los bienes a 35.000 euros, cifra adoptada por España en el anterior artículo 68. Tres de la LIVA.

³⁵ *Vid.* artículo 73 de la LIVA.

o domicilio habitual en otro Estado miembro y no se haya superado el límite anteriormente indicado, ni se haya ejercitado la opción de tributación en destino prevista en el artículo 73.

Finalmente, el apartado Cuatro completa la regulación disponiendo que no se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las ventas a distancia realizadas desde el mismo cuando se haya superado el límite de los 10.000 euros o ejercitado la opción por tributar en el país del cliente.

El citado umbral de los 10.000 euros no se aplica, pues, a las entregas de bienes realizadas por un proveedor que esté establecido, tenga su domicilio permanente o su residencia habitual en más de un Estado miembro; a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes realizadas por un proveedor establecido fuera de la UE, ni a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros, que tributarán de acuerdo con la regla general de tributación en destino.

Tal y como dispone el artículo 73, la opción por tributar en el país de destino, cuando no se haya superado el umbral de los 10.000 euros, deberá efectuarse en el Estado miembro de inicio de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente, y cuando se trate de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y sea dicho territorio el de inicio de la expedición o transporte de los bienes, la opción se realizará en la forma que reglamentariamente se establezca y comprenderá, como mínimo, dos años naturales, añadiendo el artículo 22 del RIVA la obligación de reiterar la misma una vez transcurrido dicho periodo, quedando, en caso contrario, automáticamente revocada³⁶.

En relación con las ventas a distancia de bienes importados, las letras c) y d) del apartado Tres del artículo 68 distinguen el tratamiento aplicable según que los bienes se importen o no en un Estado miembro distinto del lugar de llegada de la expedición o transporte de los bienes, es decir, del lugar donde finalice el transporte y se produzca la entrega al cliente. Así, en las ventas a distancia la entrega se considerará realizada en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, sujeta al IVA español, en todo caso, cuando sea este el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al cliente y la importación tenga lugar en un Estado miembro distinto³⁷. Cuando la importación, despacho a libre práctica, tenga lugar en el territorio de aplicación del impuesto se entenderá realizada la entrega en el mismo si este

³⁶ El citado artículo 22 del RIVA establece, además, la obligación de justificar ante la Administración tributaria que tanto las entregas realizadas como los servicios efectuados han sido declarados en otro Estado miembro, salvo en el supuesto de que dichas operaciones tributen por el régimen de la Unión.

³⁷ Hay que tener en cuenta que de acuerdo con el nuevo artículo 221, apartado 4, del acto de ejecución del CAU (Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión modificado por el Reglamento de Ejecución (UE) 2020/893 de la Comisión) únicamente los bienes de escaso valor cubiertos por el régimen de importación se pueden despachar a libre práctica en un Estado miembro que no sea el de destino final de los bienes. En los demás casos, a efectos aduaneros se les aplicará el régimen de tránsito y se declararán para el despacho a libre práctica en el Estado miembro de la UE al que se expidan o transporten.

es el lugar de llegada de la expedición o transporte de los bienes con destino al cliente y se declare el IVA mediante el «régimen de importación», a través de la ventanilla única (IOSS), régimen especial que, como ya hemos advertido, conlleva la exención de la importación de los citados bienes. Cuando, en este último caso, no se utilice la IOSS, la aplicación de la regla general de localización (art. 68.Dos.1.º A) LIVA) desplaza el lugar de realización de la entrega al lugar donde se encuentren los bienes en el momento de iniciarse la expedición o el transporte con destino al cliente, es decir, en el tercer país o tercer territorio, por lo que la operación no estaría sujeta al IVA. Ello sin perjuicio de que, en este caso, sí deba liquidarse el IVA a la importación, para cuya simplificación se ha regulado la nueva modalidad especial para la declaración y el pago del IVA sobre las importaciones (art. 167 *bis* LIVA).

En caso de ventas a distancia de bienes que sean objeto de los impuestos especiales y los destinatarios de las citadas entregas sean las personas cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA, no resulta de aplicación el citado umbral de los 10.000 euros, por lo que dichas entregas tributarán siempre, sin excepción, en el lugar de llegada de la expedición o del transporte (apartados Cuatro, segundo párrafo, y Cinco del art. 68 LIVA).

2.1.3. Las ventas de bienes mediante una interfaz digital: el «sujeto pasivo considerado proveedor»

Una de las principales novedades en el régimen de las ventas a distancia consiste en la creación, por el artículo 8 *bis* de la LIVA, de una nueva categoría de entregas, las entregas de bienes facilitadas a través de una interfaz digital, de la que se deriva la aparición de un nuevo obligado tributario: «el sujeto pasivo considerado proveedor»; de forma que cuando un empresario o profesional, utilizando una interfaz digital como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, facilite dicha entrega, se considerará que dicho empresario o profesional ha recibido y entregado por sí mismo los correspondientes bienes, por lo que será considerado proveedor. Dicha consecuencia tendrá lugar, exclusivamente, en los dos supuestos siguientes:

- a) En las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros –conviene recordar que hasta dicha cantidad se aplica la franquicia aduanera³⁸–. La regla afecta, pues, a los denominados por el Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo «envíos sin valor estimable», y se aplica con independencia de que el proveedor subyacente esté o no establecido en la UE.

³⁸ Vid. artículo 23 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

- b) Cuando faciliten entregas de bienes en el interior de la UE efectuadas por un empresario o profesional no establecido en dicho territorio a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo. Se trata de bienes que ya están ubicados en la UE –por ejemplo, bienes almacenados en un depósito aduanero– y que se entregan a clientes en el mismo Estado (entregas nacionales) o en otro (ventas a distancia intracomunitarias), independientemente de su valor, cuando el proveedor subyacente no está establecido en la UE.

En consecuencia, el sujeto pasivo que facilita la entrega mediante el uso de la interfaz electrónica no será considerado proveedor en lo que respecta a las transacciones relacionadas con: a) bienes en envíos cuyo valor intrínseco exceda de 150 euros y que sean importados a la UE, y b) bienes que ya han sido despachados a libre práctica en la UE y bienes ubicados y entregados a clientes en la UE, independientemente de su valor, cuando el proveedor subyacente/vendedor esté establecido en ella.

El elemento determinante que convierte en «sujeto pasivo considerado proveedor» al titular de la interfaz es que este «facilite» las citadas operaciones. La indeterminación del citado término ha sido precisada por el artículo 5 *ter* del Reglamento de Ejecución del IVA, según el cual se entenderá por «facilitar» la utilización de una interfaz electrónica a fin de que un cliente y un proveedor que ponga bienes a la venta a través de la interfaz electrónica puedan entablar un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de esa interfaz electrónica. No obstante, un sujeto pasivo no facilitará una entrega de bienes si se cumplen todas las condiciones siguientes: a) cuando el sujeto pasivo no establezca, de manera directa o indirecta, los términos y condiciones en que se efectúa la entrega de bienes; b) cuando el sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados; c) cuando el sujeto pasivo no intervenga, de manera directa o indirecta, en el pedido o la entrega de bienes³⁹.

La regla descrita divide, pues, una única entrega –la del «proveedor subyacente» al consumidor final– en dos: una primera, de aquel al titular de la interfaz, y una segunda, de este

³⁹ Añade, además, que:

El artículo 14 *bis* de la Directiva 2006/112/CE no será aplicable a los sujetos pasivos que solo se encarguen: a) del tratamiento de los pagos en relación con la entrega de bienes; b) del listado o la publicidad de bienes; c) de la reorientación o la transferencia de clientes a otras interfaces electrónicas en las que los bienes se ofrezcan a la venta, sin ninguna otra intervención en la entrega.

En el documento de la Comisión «Notas explicativas sobre las normas del IVA en el comercio electrónico», que puede consultarse en <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_es.pdf>, se citan distintos ejemplos de actividades que indican que el sujeto pasivo que gestiona una interfaz electrónica establece de manera directa o indirecta los términos y condiciones; o que interviene en la autorización del cobro al cliente de los pagos efectuados; o en el pedido o entrega de los bienes.

último —«sujeto pasivo considerado proveedor»— al consumidor, debiendo atribuirse a esta segunda entrega la expedición o el transporte de los bienes. Esta vinculación del transporte a la entrega realizada por la interfaz incidirá en la determinación del lugar de realización de las operaciones, provocando que, por aplicación de la regla general del artículo 68.Uno de la LIVA —entregas de bienes que no son objeto de expedición o transporte—, las entregas efectuadas por el «proveedor subyacente» se localicen fuera de la UE y, por lo tanto, no se encuentren sujetas al IVA.

Con la finalidad de evitar el riesgo de que los proveedores subyacentes no establecidos no ingresen el IVA de las entregas de bienes cuando estas se consideren realizadas en el territorio de aplicación del impuesto —porque los bienes se encuentren en dicho territorio en el momento de la entrega, letra b), del art. 8 *bis* LIVA—, el nuevo artículo 20 *bis* de la LIVA declara exentas dichas entregas, ello sin perjuicio de que a dichos proveedores se les reconozca el derecho a la deducción del IVA soportado en relación con la adquisición o importación de los bienes entregados, motivo por el cual se modifica, asimismo, el artículo 94.Uno.1.º c) para incluir estas operaciones entre las que generan el derecho a deducir, si bien para el ejercicio del citado derecho el proveedor deberá estar registrado en el Estado miembro de adquisición o importación de los bienes.

Asimismo, el nuevo apartado Tres del artículo 75 de la LIVA establece el devengo simultáneo de las dos entregas de forma que el devengo del impuesto de la entrega efectuada a favor del empresario o profesional que facilite la venta o la entrega, así como la efectuada por el mismo, se producirá con la aceptación del pago del cliente⁴⁰.

La ficción jurídica que desglosa en dos una única entrega y hace recaer sobre el titular de la interfaz la obligación de pago del IVA implica que dicho «sujeto pasivo considerado proveedor» dependa de la exactitud de la información facilitada por los «proveedores subyacentes» que venden bienes a través de esa interfaz electrónica para declarar y pagar correctamente el importe del IVA adeudado —por ejemplo, la ubicación de los bienes en el momento de la transacción o la naturaleza de los bienes entregados—, por lo que, con el fin de proporcionar seguridad jurídica y limitar su responsabilidad en el pago del IVA, el artículo 5 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA dispone que cuando la información recibida sea incorrecta, no se considere a tal sujeto pasivo deudor de ningún importe de IVA que supere el que haya declarado y pagado sobre dichas entregas, cuando pueda demostrar que no sabía ni podía razonablemente saber que esta información era incorrecta. De esta forma los Estados miembros podrán eximir a estos sujetos pasivos de responsabilidad

⁴⁰ A estos efectos, el artículo 41 *bis* del Reglamento de Ejecución del IVA dispone que:

[...] se entenderá que el momento en que se acepta el pago es el momento en que la confirmación del pago, el mensaje de autorización del pago o un compromiso de pago del cliente, lo que ocurra primero, son recibidos por el proveedor que vende bienes a través de la interfaz electrónica, o por su cuenta, con independencia del momento en que se realice el pago efectivo de dinero.

adicional por el IVA cuando actúen de buena fe. Por otro lado, podrá invocarse la responsabilidad del proveedor subyacente cuando el Estado miembro haya implantado medidas nacionales que establezcan la responsabilidad solidaria de dicho proveedor subyacente⁴¹.

Puesto que el sujeto pasivo que facilita la entrega mediante el uso de una interfaz electrónica se considera el proveedor de los bienes a efectos del IVA, este asume los derechos y obligaciones en materia de IVA del proveedor subyacente, incluida la obligación de llevar registros de dichos suministros, tal y como dispone el artículo 166 *bis*. Dos de la LIVA. Si el sujeto pasivo considerado proveedor se ha acogido a alguno de los regímenes especiales de ventanilla única, el contenido de los registros que deberá conservar por un periodo de diez años será el descrito en el artículo 63 *quater* del Reglamento de Ejecución del IVA⁴². En caso de que no se acojan a ninguno de los citados regímenes especiales, el artículo 242 de la Directiva del IVA remite a lo que establezca la legislación nacional al respecto. El artículo 166 *bis*. Dos b) de la LIVA remite a los registros establecidos en el artículo 164. Uno. 4.º de la misma.

Pero, incluso cuando estos empresarios o profesionales no sean considerados sujetos pasivos proveedores se establece la obligación de llevanza de ciertos registros, por lo que, en caso de interfaces electrónicas que faciliten entregas de bienes o prestaciones de servicios sin que se les considere proveedores –ya sea porque facilite una entrega de bienes dentro de la Comunidad (incluidas entregas nacionales) y el proveedor subyacente esté establecido en la UE, o porque facilite una venta a distancia de bienes importados en envíos que excedan de 150 euros y tenga lugar en la UE–, deberán conservar la información descrita en el artículo 54 *quater*, apartado 2, del Reglamento de Ejecución del IVA⁴³, durante un periodo de diez años a partir del final del ejercicio en que se haya realizado la operación⁴⁴.

Por último, hay que señalar que los «sujetos pasivos considerados proveedores», titulares de la interfaz electrónica, podrán acogerse, asimismo, al correspondiente régimen especial de ventanilla única, incluso por las entregas de bienes dentro de la UE que los proveedores no establecidos efectúen a clientes situados en el mismo Estado miembro donde se encuentran los bienes (entregas nacionales).

⁴¹ Vid. artículo 205 de la Directiva del IVA.

⁴² Cuyo contenido se reproduce en el nuevo artículo 61 *sexiesdecies*. 1 y 2 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁴³ Cuyo contenido se reproduce en el nuevo artículo 62 *bis* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁴⁴ Con la misma finalidad de detectar y combatir el fraude transfronterizo en el IVA, a las obligaciones de registro e información que recaen sobre las interfaces hay que añadir las recientemente establecidas por la Directiva (UE) 2020/284 del Consejo, de 18 de febrero de 2020, sobre los proveedores de servicios de pago, información específica útil para identificar al destinatario o beneficiario de dicho pago, datos relativos a la fecha, al importe y al Estado miembro de origen del pago, así como información sobre si el pago se inició en los locales físicos del comerciante.

2.2. Los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios

Las modificaciones incluidas en el capítulo XI del título IX de la Ley 37/1992, ahora denominado «Regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios», afectan a los sistemas de miniventanilla⁴⁵ única (MOSS): el «régimen exterior de la Unión» y el «régimen de la Unión», que son objeto de modificación, el primero de ellos para ampliar su ámbito de aplicación, de los servicios TBE a todo tipo de servicios (arts. 163 *octiesdecies* a 163 *vicies*); el segundo para ampliar, asimismo, su ámbito de aplicación a todas las prestaciones intracomunitarias de servicios, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes imputadas a los titulares de interfaces digitales que faciliten la entrega de estos bienes por parte de un proveedor no establecido en la Comunidad al consumidor final (arts. 163 *unvicies* a 163 *quatervicies*). La ampliación del ámbito de aplicación de los citados regímenes justifica que deje de hablarse de la «miniventanilla única» (MOSS) para pasar a referirnos a la «ventanilla única» (OSS). Asimismo, se crea un nuevo régimen especial denominado, «régimen de importación» (IOSS), aplicable a las ventas a distancia de «mercancías sin valor estimable» –en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros– importados de países o territorios terceros (arts. 163 *quinvicies* a 163 *octovicies*).

2.2.1. El carácter voluntario de los regímenes especiales: opción, renuncia y causas de exclusión

Una nota común a los tres regímenes especiales es su carácter voluntario, requiriéndose la opción expresa por la utilización del régimen correspondiente que, en tal caso, deberá aplicarse en todos los Estados miembros afectados. No se trata, por tanto, de regímenes opcionales en función del Estado miembro, sino que funcionan a escala comunitaria. La opción se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio⁴⁶. En el caso de que España sea el Estado miembro de identificación, la declaración de inicio se realizará mediante el formulario 035⁴⁷.

⁴⁵ El calificativo de «mini» proviene de su limitación, exclusivamente, a los sujetos pasivos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o por vía electrónica (TBE).

⁴⁶ Vid. artículos 163 *noniesdecies*, *duovicies* y *septvicies* de la LIVA. Aunque la aplicación de los regímenes especiales en las ventas a distancia y otros servicios distintos de los TBE afecte a las operaciones realizadas a partir del 1 de julio de 2021, el artículo 2 del Reglamento de Ejecución (UE) 2019/2026 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, dispone que los Estados miembros autorizarán a los sujetos pasivos y a los intermediarios que actúen por su cuenta a presentar la información exigida a efectos de registro a partir del 1 de abril de 2021.

⁴⁷ Vid. Proyecto de Orden por la que se aprueba el formulario 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que

De acuerdo con el nuevo artículo 61 *terdecies* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA), dicha declaración de inicio surtirá efecto: a) a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o b) a partir del día en que se haya asignado al empresario o profesional, o al intermediario que actúe por su cuenta, el número individual de identificación a efectos del impuesto para el régimen de importación. No obstante, en los regímenes a que se refiere la letra a) anterior, si comienzan a realizarse operaciones con anterioridad a la fecha indicada, podrá utilizarse el régimen a partir de la fecha en que comiencen las operaciones, siempre y cuando el empresario o profesional presente dicha declaración de inicio a más tardar el décimo día del mes siguiente a la fecha de la primera entrega o prestación. La opción por un Estado miembro vinculará al empresario o profesional en tanto no sea revocada por el mismo y su aplicación tendrá una validez mínima de tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada⁴⁸.

Asimismo, deberá declararse cualquier modificación en la información proporcionada de acuerdo con la declaración de inicio de operaciones comprendidas en el régimen especial correspondiente, a más tardar el décimo día del mes siguiente al del cambio⁴⁹.

También la renuncia al régimen especial correspondiente deberá realizarse de manera expresa, a través de la presentación de la declaración de cese en el Estado miembro de identificación; en el caso de España mediante el formulario 035, anteriormente mencionado. Dicha declaración deberá efectuarse⁵⁰: a) al menos quince días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que vaya a dejar de utilizarse el régimen especial en el caso del régimen exterior de la Unión y del régimen de la Unión; o b) al menos quince días antes del mes anterior a aquel en que vaya a dejar de utilizarse el régimen de importación⁵¹. Los efectos de la renuncia se producirán a partir del primer día del trimestre natural (o del mes) siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese. Como consecuencia de la

presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

⁴⁸ Vid. artículos 163 *unvicies*. Dos y *quinvicies*. Dos de la LIVA.

⁴⁹ Vid. artículo 61 *quinquiesdecies* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁵⁰ Vid. nueva redacción propuesta para el artículo 61 *terdecies* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁵¹ El intermediario cuyo Estado miembro de identificación sea el Reino de España, que ponga fin a su actividad por cuenta de empresarios o profesionales acogidos al régimen de importación, deberá informar de su decisión a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, al menos quince días antes de finalizar el mes natural anterior a aquel en el que se pretenda dejar de actuar como intermediario (nueva redacción del art. 61 *terdecies*.2 del RIVA, según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA, reproduciendo el art. 57 *octies* del Reglamento de Ejecución del IVA).

modificación del artículo 57 *octies* del Reglamento de Ejecución del IVA, se suprimen los efectos temporales de la renuncia, que impedían reincorporarse al régimen especial por un periodo mínimo de dos trimestres naturales.

El cambio de Estado miembro de identificación, cuando se cumplan las condiciones para poder seguir acogido a los regímenes especiales de la Unión o de importación, exigirá, asimismo, la presentación de la declaración de cese en el Estado miembro de identificación en el que se deje de estar establecido y presentar una nueva declaración de inicio en un nuevo Estado miembro en la fecha en que se produzca el cambio de sede o de establecimiento permanente, o, en caso de que deje de estar establecido en la Comunidad, en un Estado miembro desde el que se expidan o transporten los bienes⁵².

Por último, el artículo 163 *septiesdecies*. Dos y Tres de la LIVA regula las causas de exclusión, tanto de los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales como de los intermediarios en el régimen de importación. En el primer supuesto, se indican como circunstancias excluyentes: a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales; b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido; c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales; d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales⁵³; e) Para los empresarios o profesionales acogidos al régimen especial previsto en la sección 4.^a de este capítulo, que operen a través de un intermediario, que dicho intermediario notifique a la Administración tributaria que ha dejado de representarlos. Cuando se trate de un intermediario se consideran causas de exclusión: a) La falta de actuación durante dos trimestres naturales como intermediario por cuenta de un empresario o profesional acogido al citado régimen especial; b) El incumplimiento de los requisitos necesarios para actuar como intermediario; c) El incumplimiento

⁵² Vid. artículo 61 *terdecies*.3 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁵³ De acuerdo con el nuevo artículo 61 *quaterdecies*.3 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA), concurrirá dicho incumplimiento, entre otros, cuando: a') se hayan enviado al empresario o profesional comunicaciones o recordatorios de la obligación de presentar una declaración durante los tres trimestres naturales anteriores y no se haya presentado la correspondiente declaración del impuesto en el plazo de diez días a computar desde el envío de cada recordatorio o comunicación; b') se hayan enviado al empresario o profesional comunicaciones o recordatorios de la obligación de efectuar un pago durante los tres trimestres naturales anteriores y no se haya abonado la suma íntegra en el plazo de diez días a computar desde el envío de cada recordatorio o comunicación, a menos que el importe pendiente correspondiente a cada declaración sea inferior a 100 euros; c') el empresario o profesional haya incumplido su obligación de poner a disposición del Estado miembro de identificación o del Estado miembro de consumo sus registros por vía electrónica en el plazo de un mes desde el correspondiente recordatorio o comunicación remitido por el Estado miembro de identificación; d') el empresario o profesional acogido al régimen de importación utilice de forma reiterada el régimen especial para la importación de bienes con valor intrínseco superior a 150 euros.

reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa del citado régimen especial⁵⁴. El acuerdo de exclusión del intermediario supone la exclusión en el régimen de importación de los empresarios o profesionales acogidos al mismo por cuya cuenta actuaba el intermediario.

La exclusión se adoptará exclusivamente por el Estado miembro de identificación, cuya decisión deberá comunicarse a dicho empresario o profesional por vía electrónica y surtirá efecto a partir del primer día del periodo de declaración siguiente (trimestral o mensual)⁵⁵ al día en que se envíe al sujeto pasivo la decisión de exclusión. No obstante, cuando la exclusión obedezca a un cambio de la sede de actividad económica o de establecimiento permanente o del lugar desde el que empieza la expedición o el transporte de los bienes, la exclusión será efectiva a partir de la fecha de ese cambio.

La exclusión de cualquiera de los regímenes especiales por incumplimiento sistemático de sus normas tiene unos efectos agravados al contemplar un «periodo de cuarentena», de modo que los sujetos afectados seguirán excluidos de la utilización de cualquiera de los regímenes especiales en cualquier Estado miembro durante dos años después del periodo de declaración durante el que se haya producido la exclusión⁵⁶.

2.2.2. El régimen exterior de la Unión

Dado que el objeto principal del presente trabajo se centra en las modificaciones relacionadas con el comercio electrónico de bienes, fundamentalmente las ventas a distancia transfronterizas, respecto del denominado «régimen exterior de la Unión», cuyo contenido, al margen del ámbito de aplicación, se mantiene sustancialmente igual al previsto hasta el 1 de julio de 2021, nos limitaremos a destacar su aplicación, con carácter voluntario, a todos los servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, y que estén establecidos en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual (art. 163 *octiesdecies*.Uno LIVA).

⁵⁴ El artículo 61 *quaterdecies*.4 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA) reitera los mismos motivos previstos para los empresarios o profesionales proveedores, con excepción del reflejado en la letra d') que es sustituido por la constatación de que el intermediario ha intervenido en operaciones de comercio exterior o intracomunitario o relativas a productos incluidos en los ámbitos objetivos de los impuestos sobre el alcohol y bebidas derivadas o sobre hidrocarburos, de las que pueda derivarse el incumplimiento de la obligación tributaria o la obtención indebida de beneficios o devoluciones fiscales en relación con el IVA.

⁵⁵ Salvo que la exclusión derive del incumplimiento reiterado de las normas del régimen de importación, en cuyo caso surtirá efectos a partir del día siguiente a la fecha de la indicada comunicación (art. 61 *quaterdecies*.1 del RIVA [según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA]).

⁵⁶ *Vid.* nueva redacción del artículo 61 *quaterdecies*.3 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

La ampliación del ámbito de aplicación afecta, pues, a servicios que, aun prestados por proveedores establecidos fuera de la Comunidad, por aplicación de las reglas de localización del artículo 70 de la LIVA, se consideran prestados en territorio comunitario. Así, por ejemplo, se verán afectados los siguientes servicios: servicios de alojamiento prestados por sujetos pasivos no establecidos en la UE; admisión a eventos culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, de entretenimiento o similares, como ferias y exposiciones; servicios de transporte; servicios de tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes; actividades accesorias propias de los transportes, tales como carga, descarga, mantenimiento o similares; servicios vinculados a bienes inmuebles; arrendamiento de medios de transporte; servicios de restauración y catering prestados a bordo de buques, aviones o trenes, etc.⁵⁷

Al igual que en los demás regímenes especiales, la opción por el «régimen exterior de la Unión» permitirá al empresario o profesional no establecido en la Comunidad elegir un Estado miembro de identificación en el que cumplir con las obligaciones formales y materiales del impuesto. Así, en caso de que el Reino de España sea el Estado miembro de identificación elegido, deberá presentar por vía electrónica una declaración-liquidación por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios cubiertos por este régimen. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del periodo al que se refiere la misma⁵⁸, y deberá incluir la cantidad global del impuesto correspondiente a cada Estado miembro de consumo en que se haya devengado, cantidad que deberá ser ingresada en España (art. 163 *noniesdecies*.Uno c) y d) LIVA).

2.2.3. El régimen de la Unión

Como ya hemos destacado anteriormente, las principales modificaciones introducidas en relación con el denominado «régimen de la Unión» afectan a su ámbito de aplicación, que, de acuerdo con el artículo 163 *unvicies* de la LIVA se amplía, por un lado, a todo tipo de servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tales y que estén establecidos en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual distinto del Estado miembro donde se encuentran establecidos los proveedores del servicio; y, por otro, a las ventas a distancia intracomunitarias de bienes o entregas nacionales de bienes en las condiciones previstas en el artículo 8 *bis*. El conjunto de operaciones que pueden declararse en este régimen incluye, pues:

⁵⁷ Los ejemplos están tomados de las «Notas explicativas sobre las normas del IVA en el comercio electrónico», que puede consultarse en <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_es.pdf>.

⁵⁸ Hasta el 1 de julio de 2021, el plazo de presentación de la declaración era de veinte días naturales a partir del final del periodo al que se refiere la misma, plazo que se ha considerado demasiado breve por la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre.

- a) Cualquier prestación de servicios transfronteriza a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo que se lleve a cabo en la UE.
- b) Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes, incluidas las realizadas por los denominados «sujetos pasivos considerados proveedores» titulares de las interfaces electrónicas.
- c) Las entregas nacionales de bienes –aquellas en que los bienes se encuentren en el mismo Estado miembro que el cliente a quien se envían– realizadas por los «sujetos pasivos considerados proveedores», titulares de las interfaces electrónicas. Estas entregas pueden declararse de forma excepcional en el marco del régimen de la Unión, pero solo por parte de una interfaz electrónica y en relación con entregas de las cuales se la considere proveedor (véase epígrafe 2.1.3).

Desde un punto de vista subjetivo, el régimen de la Unión se ve ampliado a los sujetos pasivos no establecidos en la UE por las ventas a distancia intracomunitarias que realicen, así como a los «sujetos pasivos considerados proveedores» –interfaz electrónica, establecida dentro o fuera de la UE.

Ejercida la opción por el régimen especial, se deberá declarar y liquidar el IVA correspondiente a todas las entregas y prestaciones de servicios incluidos en el mismo a través de la ventanilla única del «Estado miembro de identificación», que será aquel en el que el empresario o profesional tenga establecida su sede de actividad económica o, en su defecto, si todavía no ha establecido la sede de su actividad económica en la UE, el Estado donde tenga un establecimiento permanente⁵⁹. Cuando el empresario o profesional no tenga establecida la sede de su actividad económica ni tenga establecimiento permanente alguno en la Comunidad, el Estado miembro de identificación será aquel en el que se inicie la expedición o el transporte de los bienes. Si hubiera más de un Estado miembro en el que se iniciase la expedición o el transporte de los bienes, el empresario o profesional deberá optar por uno de ellos. El sujeto pasivo solo puede tener un Estado miembro de identificación y todas las operaciones con personas que no tengan la condición de sujetos pasivos en un Estado miembro en el que no esté establecido deben declararse a través de la ventanilla única en el caso de que el sujeto pasivo opte por utilizarla.

Las obligaciones derivadas de la inclusión en el «régimen de la Unión», para el caso de que sea España el Estado miembro de identificación⁶⁰, están recogidas en el artículo

⁵⁹ En estos casos, el sujeto pasivo podrá cambiar su Estado miembro de identificación eligiendo otro Estado miembro en el que cuente con un establecimiento permanente, si bien quedará vinculado por su decisión durante tres años naturales, incluido el año natural a que se refiere la opción ejercitada (art. 163 *unvicies*. Dos b) LIVA).

⁶⁰ De acuerdo con el apartado Tres del artículo 163 *unvicies*. Dos b) de la LIVA, a efectos de la presente sección se considerará al Reino de España el «Estado miembro de identificación» en los siguientes supuestos:

163 *duovicies* de la LIVA. Entre dichas obligaciones se encuentra la obligación de disponer del número de identificación fiscal (NIF); la de declarar el inicio, la modificación o el cese de las operaciones comprendidas en este régimen especial⁶¹; y la obligación de presentar, exclusivamente en España, por vía electrónica, con el contenido descrito en el citado artículo, una declaración-liquidación del impuesto por cada trimestre natural⁶², independientemente de que haya realizado operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial⁶³. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del periodo al que se refiere la misma, debiendo ingresarse, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo⁶⁴.

- a) En todo caso, para los empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad, pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.
- b) Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del presente régimen especial.
- c) Cuando se trate de empresarios o profesionales que no tengan su sede de actividad ni un establecimiento permanente en la Comunidad y el inicio de la expedición o transporte de los bienes sea exclusivamente el territorio de aplicación del impuesto o, habiéndose iniciado dicha expedición o transporte en varios Estados miembros, hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del presente régimen especial.

⁶¹ Vid. Proyecto de Orden por la que se aprueba el formulario 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

⁶² Vid. Proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo 369 «Impuesto sobre el valor añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

⁶³ El artículo 4 del Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194 de la Comisión, de 12 de febrero de 2020, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo en lo que respecta a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, a las ventas a distancia de bienes y a determinadas entregas nacionales de bienes, aclara la información específica que debe presentarse en los casos en que no se efectúen entregas sujetas a los regímenes especiales en ningún Estado miembro durante un periodo de liquidación y no deba efectuar ninguna modificación de anteriores declaraciones del IVA.

⁶⁴ De acuerdo con el artículo 60 *bis* del Reglamento de Ejecución del IVA, cuando no se haya presentado una declaración del IVA, el Estado miembro de identificación le recordará por vía electrónica al sujeto pasivo su obligación de presentar la declaración del IVA, a los diez días de aquel en que debería haberse presentado la declaración. Cualesquiera recordatorios ulteriores y medidas adoptadas para liquidar y recaudar el IVA serán responsabilidad del Estado miembro de consumo de que se trate.

Asimismo, se introduce una modificación en lo que respecta a la rectificación de autoliquidaciones, que deberá efectuarse en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente. Con anterioridad, dicha rectificación debía efectuarse a través del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones y de declaraciones complementarias previsto en los artículos 120.3 y 122 de la Ley General Tributaria⁶⁵.

Además, los empresarios o profesionales que realicen operaciones acogidas a este régimen especial quedarán obligados a mantener un registro de las operaciones incluidas en el mismo, que deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si las declaraciones-liquidaciones son correctas⁶⁶, y que deberá conservarse durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

Finalmente, como consecuencia de la desaparición de los umbrales nacionales y con el objetivo de reducir las cargas para las empresas, la nueva redacción del artículo 220 de la Directiva del IVA ha suprimido, desde el 1 de julio de 2021, la obligación de expedir una factura para las ventas a distancia intracomunitarias cuando las empresas se acojan a este régimen especial. No obstante, al amparo del artículo 221 de la Directiva los Estados miembros pueden imponer dicha obligación. En caso de que España sea el Estado miembro de identificación, la letra f) del apartado Uno del artículo 163 *duovicies* de la LIVA establece la obligación de expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente⁶⁷. Conviene recordar aquí que, en estos casos, se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro donde el proveedor esté registrado a los efectos del citado régimen (Estado miembro de identificación)⁶⁸.

⁶⁵ Como se pone de manifiesto en el considerando 4 de la Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, el requisito de efectuar rectificaciones en la declaración del IVA del periodo impositivo al que se refiere constituye una pesada carga para los sujetos pasivos, pues puede obligarles a volver a presentar varias declaraciones del IVA cada trimestre. Para la rectificación de liquidaciones presentadas con anterioridad al 1 de julio de 2021, se mantiene el anterior sistema, disponiendo el artículo 61 del Reglamento de Ejecución del IVA que cualquier modificación de las cifras contenidas en la declaración del IVA con respecto a los periodos hasta el último periodo declarativo en 2021, inclusive, únicamente se efectuará, una vez presentada dicha declaración, mediante la modificación de esta y no mediante ajustes en una declaración subsiguiente.

⁶⁶ La información que debe contener dicho registro se detalla en el nuevo artículo 61 *sexiesdecies.1* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁶⁷ *Vid.* artículo 2.3 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

⁶⁸ *Vid.* artículo 219 *bis.2 b)* de la Directiva del IVA; artículo 61 *sexiesdecies.4* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

Un tratamiento similar otorga la directiva a la obligación de los proveedores (incluidos los sujetos pasivos considerados proveedores) que no estén establecidos en la UE de nombrar a un representante fiscal para poder utilizar el régimen de la Unión, que podrá ser exigida por el Estado miembro de identificación en virtud de su legislación nacional⁶⁹. El artículo 82.1 del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA) excluye de esta obligación a los sujetos pasivos que se acojan a los regímenes especiales aplicables a las ventas a distancia y a determinadas entregas interiores de bienes y prestaciones de servicios.

2.2.4. El régimen de importación

Regulado en los artículos 163 *quinquies* a 163 *octovies* de la LIVA constituye un nuevo régimen especial cuyo ámbito de aplicación se circunscribe a los empresarios o profesionales que realicen ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros⁷⁰. Conviene recordar, a estos efectos, la supresión desde el 1 de julio de 2021 de la exención en las importaciones de bienes de escaso valor (hasta 22 euros)⁷¹. El régimen afecta, pues, a las entregas de bienes –excluidos los que son objeto de los impuestos especiales– que hayan sido expedidos o transportados por el vendedor, directa o indirectamente, o por su cuenta, a partir de un país o territorio tercero con destino a un cliente que no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal situado en un Estado miembro, siempre que se trate de «mercancías sin valor estimable»⁷² –150 euros en total por envío–; y persigue simplificar las obligaciones de declaración e ingreso del IVA mediante la extensión a dichas operaciones del mecanismo de ventanilla única (IOSS).

Desde el punto de vista subjetivo pueden optar por el régimen especial los proveedores y los denominados «sujetos pasivos considerados proveedores» –interfaz electrónica– establecidos en la Comunidad o en un territorio o país tercero, si bien, en este último caso, debe-

⁶⁹ Vid. artículo 204 de la Directiva.

⁷⁰ De acuerdo con el artículo 1, apartado 48, del Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, el valor intrínseco es: a) para las mercancías de carácter comercial: el precio de las propias mercancías cuando se venden para su exportación al territorio aduanero de la Unión, excluido el coste del transporte y los seguros, salvo que se hayan incluido en el precio y no se hayan indicado separadamente en la factura, y cualquier otro impuesto y gravamen que las autoridades aduaneras puedan determinar a partir de cualquier documento pertinente; b) para las mercancías desprovistas de carácter comercial: el precio que se habría pagado por las propias mercancías si se hubieran vendido para su exportación al territorio aduanero de la Unión.

⁷¹ Mediante la supresión del artículo 34 de la LIVA.

⁷² Así se denominan estos bienes en el artículo 23 del Reglamento (CE) n.º 1186/2009 del Consejo, de 16 de noviembre de 2009, relativo al establecimiento de un régimen comunitario de franquicias aduaneras.

rán nombrar a un intermediario establecido en la Comunidad para que actúe en su nombre y por su cuenta⁷³, intermediario que quedará obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del régimen especial (art. 163 *quinquies*.Uno y Dos LIVA)⁷⁴.

El régimen de importación permite a los proveedores que venden bienes enviados o transportados desde un país o territorio tercero a clientes en la UE declarar e ingresar el IVA de dichas ventas a distancia mediante la ventanilla única de importación (IOSS) en el Estado miembro de identificación en el que estén establecidos –él o su intermediario– o, de no estar establecido en la UE, el Estado por el que haya optado⁷⁵. Al tributar por la entrega de los bienes, para evitar la doble imposición, si se utiliza la IOSS, se declara exenta del IVA la importación de dichos bienes⁷⁶, siempre que se aporte en la aduana el número de identificación individual asignado para la aplicación de dicho régimen especial. En la práctica ello supone que estas importaciones no sean sometidas a gravamen en el momento de su declaración en las aduanas, sino en la declaración periódica derivada del régimen especial, aunque no en concepto de importación, sino de ventas a distancia de bienes importados.

Las obligaciones del proveedor, o intermediario que actúe por su cuenta, para el caso de que sea España el Estado miembro de identificación⁷⁷, están recogidas en el artículo

⁷³ Sobre las condiciones y requisitos para actuar como intermediario en el régimen de importación, véase el artículo 61 *septiesdecies* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA), el cual, además de exigir solvencia financiera del solicitante, excluye a los que hayan sido condenados o sancionados, dentro los cuatro años anteriores a la presentación de la solicitud para actuar como intermediario, por la comisión de un delito o de una infracción tributaria grave, en relación con su actividad económica, en virtud de sentencia o resolución administrativa firme.

⁷⁴ La obligación de nombrar un intermediario decae cuando estén establecidos en un tercer país con el que la UE haya celebrado un acuerdo de asistencia mutua con un ámbito de aplicación similar al de la Directiva 2010/24/UE del Consejo y al del Reglamento (UE) n.º 904/2010 y que realice ventas a distancia de bienes procedentes de ese tercer país. En el momento de redactar estas líneas la UE únicamente ha celebrado un acuerdo de dicha naturaleza con Noruega.

⁷⁵ Vid. artículo 163 *quinquies*.Dos c) de la LIVA.

⁷⁶ Vid. artículo 143.1 de la Directiva del IVA y nuevo apartado 4.º del artículo 66 de la LIVA.

⁷⁷ De acuerdo con el apartado Tres del artículo 163 *quinquies* de la LIVA: A efectos de lo previsto en la presente sección, se considerará al Reino de España el «Estado miembro de identificación» en los siguientes supuestos:

- a) En todo caso, para los empresarios o profesionales o los intermediarios que tengan la sede de su actividad económica en el territorio de aplicación del impuesto, y aquellos que no tengan establecida la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad, pero tengan exclusivamente en el territorio de aplicación del impuesto uno o varios establecimientos permanentes.
- b) Cuando se trate de empresarios o profesionales o intermediarios que no tengan la sede de su actividad económica en el territorio de la Comunidad y que teniendo más de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto y en algún otro Estado miembro hayan elegido a España como Estado miembro en el que se acogen para la aplicación del presente régimen especial.

163 *septuaginta* de la LIVA. Entre dichas obligaciones se encuentra la obligación de disponer del NIF –además, tanto al proveedor como al intermediario se le asignará por la Administración un NIF específico de uso exclusivo a efectos del régimen especial, el cual deberá aportarse para la aplicación de la exención de la importación prevista en el art. 66.4 LIVA⁷⁸– y la de declarar el inicio, la modificación o el cese de las operaciones comprendidas en este régimen especial⁷⁹. A dichas obligaciones de carácter censal se le añade la obligación de presentar, exclusivamente en España, por vía electrónica, con el contenido descrito en el citado artículo, una declaración-liquidación del impuesto por cada mes natural⁸⁰, independientemente de que haya realizado o no operaciones a las que se les aplique el presente régimen especial⁸¹. La declaración-liquidación se presentará durante el mes siguiente al del periodo al que se refiere la misma, debiendo ingresarse, en su caso, el importe del impuesto correspondiente a todas las operaciones a que se refiere este régimen especial realizadas en todos los Estados miembros de consumo⁸².

La opción por el régimen especial tiene consecuencias, asimismo, sobre el momento del devengo de las operaciones acogidas al mismo que se producirá con la aceptación del

-
- c) Cuando el empresario o profesional no tenga su sede de actividad ni disponga de establecimiento permanente alguno en el territorio de la Comunidad, cuando haya elegido a España como Estado miembro en el que se acoge para la aplicación del presente régimen especial.

⁷⁸ El NIF asignado a un intermediario que actúe en nombre y por cuenta de un sujeto pasivo que utilice el régimen de importación es una autorización que le permite actuar como intermediario y que no puede ser utilizada para declarar el IVA sobre las operaciones sujetas a dicho impuesto que realice él mismo.

⁷⁹ Vid. Proyecto de Orden por la que se aprueba el formulario 035 «Declaración de inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

⁸⁰ Vid. Proyecto de Orden por la que se aprueba el modelo 369 «Impuesto sobre el valor añadido. Autoliquidación de los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, que efectúen ventas a distancia de bienes y ciertas entregas interiores de bienes» y se determinan la forma y procedimiento para su presentación.

⁸¹ Vid. artículo 4 del Reglamento de Ejecución (UE) 2020/194, de la Comisión, de 12 de febrero de 2020, sobre la información específica que debe presentarse en los casos en que no se efectúen entregas sujetas a los regímenes especiales en ningún Estado miembro durante un periodo de liquidación y no deba efectuar ninguna modificación de anteriores declaraciones del IVA.

⁸² De acuerdo con los artículos 63 *bis* y *ter* del Reglamento de Ejecución del IVA, sin perjuicio de un primer recordatorio por el Estado miembro de identificación, los recordatorios posteriores y las demás medidas que se adopten para recaudar el IVA serán responsabilidad del Estado miembro de consumo; de forma que cuando no se haya presentado ninguna declaración del IVA o se presente de manera tardía, incompleta o incorrecta, o si el pago del IVA se efectúa de manera tardía, será el Estado miembro de consumo el que calculará y evaluará el importe de los intereses, sanciones y demás cargos. El sujeto pasivo o el intermediario que actúe por su cuenta pagarán dichos intereses, sanciones y demás cargos directamente al Estado miembro de consumo.

pago del cliente –lo que normalmente ocurrirá con la finalización del proceso de compra–, momento en el que, generalmente, el cliente abonará el importe total al proveedor o a la interfaz electrónica⁸³.

Al igual que ocurría con el régimen de la Unión, la rectificación de autoliquidaciones podrá efectuarse en el plazo máximo de tres años a partir de la fecha en que debía presentarse la declaración-liquidación inicial, a través de una declaración-liquidación periódica posterior, en la forma y el contenido que se determine reglamentariamente.

En cuanto a las obligaciones formales, los empresarios o profesionales o los intermediarios que actúen por su cuenta, que realicen operaciones acogidas a este régimen especial quedarán obligados a mantener un registro de las operaciones incluidas en el mismo, que deberá llevarse con la precisión suficiente para que la Administración tributaria del Estado miembro de consumo pueda comprobar si las declaraciones-liquidaciones son correctas⁸⁴ y que deberá conservarse durante un periodo de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.

Finalmente, en caso de que España sea el Estado miembro de identificación, la letra f) del apartado Uno del artículo 163 *septuagies* de la LIVA establece la obligación de expedir y entregar factura, ajustada a lo que se determine reglamentariamente⁸⁵. Conviene recordar aquí que, en estos casos, se aplicarán las normas de facturación del Estado miembro donde el proveedor esté registrado a los efectos del citado régimen (Estado miembro de identificación)⁸⁶.

2.2.5. El derecho a la deducción de las cuotas soportadas en los regímenes especiales de ventanilla única

Por lo que respecta al derecho a recuperar las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la realización de las operaciones a que se

⁸³ Vid. artículo 163 *sexuagies* de la LIVA. De acuerdo con el artículo 61 *ter* del Reglamento de Ejecución del IVA, a efectos de la aplicación de este régimen, se entenderá que el momento en que se acepta el pago es el momento en que la confirmación del pago, el mensaje de autorización de pago o un compromiso de pago del cliente, lo que ocurra primero, haya sido recibido por el sujeto pasivo o que haga uso del régimen de importación, o por su cuenta, con independencia del momento en que se realice el pago efectivo de dinero.

⁸⁴ La información que debe contener dicho registro está detallada en el artículo 61 *sexiesdecies.2* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

⁸⁵ Vid. artículo 2.3 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se regulan las obligaciones de facturación.

⁸⁶ Vid. artículo 219 *bis.2 b)* de la Directiva del IVA; artículo 61 *sexiesdecies.4* del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA).

refiere cualquiera de los regímenes especiales, hay que destacar que los sujetos acogidos al mismo siguen gozando del mismo, si bien, los artículos 163 *vicies*, *tervicies* y *octovicies* de la LIVA precisan que la deducción de las citadas cuotas no podrá hacerse en la declaración-liquidación propia del régimen especial correspondiente. La recuperación de dichas cuotas podrá obtenerse en el Estado miembro de consumo mediante el procedimiento especial de devolución a no establecidos en el mismo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, para sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, sin que a estos efectos se exija reciprocidad de trato a favor de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del impuesto⁸⁷, o la Directiva 2008/9/CE, del Consejo, de 12 de febrero de 2008, para sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro⁸⁸.

En el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en el indicado territorio, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 *bis* de la LIVA, mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁸⁹. Las cuotas soportadas en el territorio de aplicación del impuesto se deducirán según el procedimiento general.

No obstante, cuando los empresarios o profesionales estén establecidos en el territorio de aplicación del impuesto, y sea este el Estado de identificación, o cuando se realicen en dicho territorio, conjuntamente, operaciones acogidas al régimen especial y otras distintas por las que el sujeto deba estar registrado y presentar declaraciones-liquidaciones, no será necesario acudir al procedimiento de devolución, sino que las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en dicho territorio y sean utilizados en la realización de las operaciones a que se refiere el régimen especial podrán deducirse en las declaraciones-liquidaciones ordinarias a presentar conforme al régimen general del impuesto⁹⁰.

⁸⁷ En caso de que España sea el Estado de consumo, el procedimiento a seguir será el previsto por el artículo 119 *bis* de la LIVA.

⁸⁸ En caso de que España sea el Estado de consumo, el procedimiento a seguir será el previsto por el artículo 119 de la LIVA. En estos casos la solicitud se realizará de forma telemática a través de internet utilizando el formulario dispuesto a tal efecto en el portal electrónico de la Administración del Estado donde esté establecido el solicitante, el cual la enviará por la misma vía a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, órgano encargado de la tramitación de las solicitudes de devolución (art. 7 Directiva 2008/9/CE).

⁸⁹ Tal y como dispone el artículo 30 *ter* del RIVA, la Agencia Estatal de Administración Tributaria remitirá por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas la solicitud de devolución.

⁹⁰ *Vid.* artículos 163 *vicies*.Tres, 163 *tervicies*.Tres y 163 *octovicies*.Tres de la LIVA.

2.3. Modalidad especial para la declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones

La supresión desde el 1 de julio de 2021 de la exención de las importaciones de bienes de escaso valor (por debajo de 22 euros) ha provocado que, a partir de dicha fecha, todos los bienes de carácter comercial importados a la UE estén, en principio, gravados por el IVA. Con la finalidad de simplificar la recaudación del impuesto en las ventas a distancia de los bienes importados se ha regulado el denominado «régimen de importación», analizado anteriormente, de aplicación voluntaria, y que conlleva la exención de las importaciones de mercancías sin valor estimable (en envíos cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros). Además, el artículo 369 *sexvicies* de la Directiva del IVA contempla otra medida de simplificación alternativa, disponiendo que los Estados miembros permitan, de manera sistemática, la utilización de un régimen especial de declaración y liquidación del IVA aplicable a las importaciones en los casos en los que no se utilice la IOSS y en los que el cliente final no haya optado por el procedimiento de importación habitual, por ejemplo, para beneficiarse de un posible tipo reducido del IVA. Se trata de la introducción de un régimen simplificado para la declaración global y el pago diferido del IVA a la importación aplicable a los importadores de mercancías destinadas a consumidores finales⁹¹ si no se ha pagado el IVA a través del sistema IOOS, permitiendo al presentador de estos envíos ante la aduana diferir el pago del IVA que se devenga con ocasión de cada una de estas importaciones de escaso valor y agruparlos por periodos mensuales para su ingreso.

La transposición de dicha medida se ha llevado a cabo mediante el nuevo artículo 167 *bis* de la LIVA que regula la denominada «Modalidad especial para la declaración y el pago del impuesto sobre el valor añadido sobre las importaciones», en cuyo apartado Uno define el ámbito objetivo de aplicación del régimen, delimitado por las ventas a distancia de bienes importados, distintos de los bienes objeto de los impuestos especiales, en envíos cuyo valor intrínseco no supere los 150 euros, y cuyo destino final sea el territorio de aplicación del impuesto. Esta modalidad especial afecta a las importaciones cuando las mercancías son despachadas a libre práctica en el Estado miembro donde finaliza la expedición o el transporte.

⁹¹ No obstante, en las «preguntas frecuentes» sobre «Sistema de acuerdos especiales» publicadas en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, se mantiene un criterio mucho más flexible sobre esta cuestión, al declarar que si bien este régimen de tributación de IVA se circunscribe inicialmente a la realización de ventas a distancia, teniendo por consiguiente como destinatarios personas que no tienen la condición de empresario o profesional, en aras a una mayor facilitación de comercio y dado que el artículo 23 del Reglamento de Franquicias no impone esta condición, se permite la utilización de la declaración H7 (con código C07 y F49) en el caso de envíos de escaso valor que tienen por destinatarios a empresarios o profesionales (operaciones B2B). Véase <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Aduanas_Nuevo/Proc_Ad/e_commerce/ACUERDOS_ESPECIALES.pdf>.

Para la aplicación de la modalidad especial es preciso, por un lado, que los empresarios o profesionales que realicen las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros no hayan optado por el régimen de importación y, por otro, que las personas que presenten los bienes en la aduana por cuenta del importador (por lo general, los servicios postales, las empresas de mensajería urgente u otros agentes de aduanas de la UE) declaren su intención de hacer uso de la modalidad especial (art. 74.1 b) RIVA [según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA]).

Los sujetos acogidos a este régimen actúan como si fuesen sustitutos del contribuyente, recaudando de los destinatarios de los envíos el IVA que recae sobre la importación y efectuando el pago del impuesto recaudado (art. 167 *bis*.Dos b) LIVA). La utilización de este sistema por quienes presenten los bienes en la aduana no precisa de autorización expresa del destinatario; sin perjuicio de que este continúe siendo el sujeto pasivo de la importación y sobre él recaiga la obligación del pago del impuesto (art. 167 *bis*.Dos a) LIVA), pago que, como hemos visto, no efectúa directamente a la Hacienda Pública, sino que debe satisfacer al declarante de los bienes en la aduana, el cual deberá tomar las medidas necesarias para garantizar que el destinatario de los bienes importados soporte efectivamente el impuesto (art. 167 *bis*.Tres LIVA).

Ejercitada la opción, la persona que presente los bienes para su despacho ante la aduana deberá presentar una declaración mensual con el importe total del IVA recaudado correspondiente a todas las mercancías importadas por cuenta de los importadores, salvo que se pruebe la reexportación o se hubiere acordado la destrucción o el abandono, en la forma que disponga la normativa aduanera. Dicha declaración mensual, distinta de la declaración aduanera, servirá como base del pago mensual único, que deberá ingresarse antes del día 16 del segundo mes siguiente al mes de importación (art. 167 *bis*.Cuatro LIVA).

Con la finalidad de facilitar aún más el procedimiento de declaración de las cuotas de todas las importaciones declaradas en el marco de la modalidad especial, España ha hecho uso de la autorización prevista en el artículo 369 *septvicies bis* de la Directiva del IVA, estableciendo la aplicación en dichas importaciones del tipo general del impuesto (art. 167 *bis*.Tres LIVA). No obstante, tanto el artículo 369 *sexvicies* de la Directiva del IVA, como el documento de la Comisión «Notas explicativas sobre las normas del IVA en el comercio electrónico»⁹² contemplan que el cliente pueda rechazar la aplicación automática del tipo normal y solicitar la aplicación del tipo reducido, en cuyo caso el declarante ya no puede aplicar la modalidad especial para esa importación de bienes, por lo que recaudará el IVA del cliente a través del mecanismo ordinario de recaudación del IVA y tendrá que modificar, en su caso, la declaración en la aduana inicial en lo que respec-

⁹² Vid. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_es.pdf>.



ta a la modalidad de pago (sustituyendo el régimen especial por el mecanismo ordinario de recaudación del IVA)⁹³.

Finalmente, la persona que presente los bienes en la aduana por cuenta del importador deberá llevar un libro registro de las operaciones incluidas en la declaración presentada con arreglo a la modalidad especial, con la información detallada en el artículo 74.1 c) del RIVA (según redacción del Proyecto de Real Decreto de modificación del RIVA), el cual deberá mantenerse por un periodo de cuatro años.

⁹³ No obstante, en las «preguntas frecuentes» sobre «Sistema de acuerdos especiales» publicadas en la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, citando la doctrina de los actos propios de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se advierte que:

Efectuada esta opción no es posible la corrección de sus efectos en virtud de la vinculación del autor de una declaración de voluntad al sentido objetivo de la misma y la imposibilidad de adoptar después un comportamiento contradictorio, lo que encuentra su fundamento último en la protección que objetivamente requiere la confianza que fundadamente se puede haber depositado en el comportamiento ajeno y la regla de la buena fe que impone el deber de coherencia en el comportamiento y limita por ello el ejercicio de los derechos objetivos.

Vid. <https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Aduanas/Contenidos_Privados/Aduanas_Nuevo/Proc_Ad/e_commerce/ACUERDOS_ESPECIALES.pdf>.