

El IVA y el comercio electrónico transfronterizo: modificaciones normativas resultantes del Plan de acción de la Comisión de 2016

Jesus Ramos Prieto*

Octubre 2019

VAT and cross-border e-commerce: regulatory amendments resulting from the 2016 Commission action plan

This work contains a brief exposition and a first critical assessment of the most significant novelties that the harmonized regime of cross-border e-commerce transactions in the VAT will face in the short and medium term, that is, from 2019 and 2021 respectively, as a result of the extensive amendments approved by the EU Council at the end of 2017. In particular, the so-called E-commerce package, which, as we will see later, will be subject to a gradual implementation during the next triennium, includes three different rules:

1. Directive (EU) 2017/2455, of the Council, of 5 December, amending Directive 2006/112/EC and Directive 2009/132/EC as regards certain value added tax obligations for supplies of services and distance sales of goods.
 2. Council Regulation (EU) 2017/2454 of 5 December 2017, amending Regulation (EU) n° 904/2010 on administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax.
 3. Council Implementing Regulation (EU) 2017/2459 of 5 December 2017, amending Implementing Regulation (EU) n° 282/2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax.
- This work contains a brief exposition and a first critical assessment of the most significant novelties that the harmonized regime of cross-border e-commerce transactions in the VAT will face in the short and medium term, that is, from 2019 and 2021 respectively, as a result of the extensive amendments approved by the EU Council at the end of 2017.

Este trabajo contiene una breve exposición y una primera valoración crítica de las novedades más significativas que afrontará el régimen armonizado de las operaciones de comercio electrónico transfronterizo en el IVA a corto y medio plazo, esto es, a partir de 2019 y de 2021 respectivamente, como consecuencia de las amplias modificaciones aprobadas por el Consejo de la UE a finales de 2017. En concreto, el denominado *E-commerce package*, que como veremos más adelante será objeto de una implementación gradual durante el próximo trienio, engloba tres normas diferentes:

- 1.ª Directiva (UE) 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.
- 2.ª Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.
- 3.ª Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, 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 IVA.

Keywords: IVA; economía digital; comercio electrónico transfronterizo.

* Universidad Pablo de Olavide (Spain); ✉ jrampri@upo.es

SUMARIO: 1. Introducción. La reforma del IVA y los retos de la economía digital — 2. Antecedentes de la tributación del comercio electrónico en el sistema común del IVA (2003-2018) — 3. Modificaciones en el régimen de tributación del comercio electrónico en el IVA aprobadas en 2017 — 4. Conclusión

1. Introducción. La reforma del IVA y los retos de la economía digital

1.1. El nuevo régimen del comercio electrónico transfronterizo como componente avanzado del Plan de acción sobre el IVA de 2016

Este trabajo contiene una breve exposición y una primera valoración crítica de las novedades más significativas que afrontará el régimen armonizado de las operaciones de comercio electrónico transfronterizo en el IVA a corto y medio plazo, esto es, a partir de 2019 y de 2021 respectivamente, como consecuencia de las amplias modificaciones aprobadas por el Consejo de la UE a finales de 2017. En concreto, el denominado *E-commerce package*, que como veremos más adelante será objeto de una implementación gradual durante el próximo trienio, engloba tres normas diferentes:

- Directiva (UE) 2017/2455, del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes.
- Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.
- Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, 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 IVA.

A través de este bloque de disposiciones, en las que asume un protagonismo destacado la Directiva (UE) 2017/2455, se ha buscado asentar uno de los pilares fundamentales del Plan de acción sobre el IVA presentado por la Comisión en abril de 2016.¹ La premisa que condujo a impulsar dicho Plan es que, pese a su indudable aportación a la construcción del mercado único europeo, el sistema común del impuesto diseñado por las disposiciones de armonización no ha podido evolucionar de manera acompañada a los difíciles retos que plantea la economía global, digital y móvil, presenta notable fragmentación y complejidad para las empresas que operan a nivel internacional y propicia el fraude.

Sobre la base de ese diagnóstico desfavorable el Plan de acción, que en el momento presente se halla en plena fase de ejecución respecto de otros de sus componentes, ha pretendido impulsar la creación de un territorio único de aplicación del IVA en la UE, asumiendo dos objetivos esenciales. Por un lado, reducir el nivel de fraude, en especial en las operaciones intracomunitarias e importaciones. Y, por otro lado, perfeccionar y simplificar el funcionamiento del tributo respecto del comercio electrónico transfronterizo y las pequeñas y medianas empresas (PYMES).

Al servicio de tales metas se han marcado diversas líneas estratégicas de actuación, entre las que sobresalen el asentamiento como sistema definitivo del principio de tributación en el Estado de destino de las mercancías; la expansión del sistema de ventanilla única (*one stop shop-OSS*), cuyo campo inicial de aplicación (los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y los

1. COM (2016) 148 final, de 7 de abril de 2016, 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".

servicios electrónicos) se extenderá de forma paulatina a todo el comercio electrónico transfronterizo, incluidas las ventas a distancia de bienes tangibles; el refuerzo de la cooperación administrativa dentro de la UE y con países terceros; la introducción de mecanismos de simplificación para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de las PYMES; o el reconocimiento de un mayor margen de autonomía de los Estados miembros a la hora de fijar los tipos de gravamen.

En el caso del tratamiento específico del comercio electrónico internacional a efectos del IVA, conviene dejar claro desde un primer momento que en la concepción del Plan de acción aquel engloba cualesquiera operaciones concertadas por medios electrónicos, tanto sobre bienes tangibles como sobre productos íntegramente digitales. Ello implica un cambio de paradigma muy significativo con respecto a las normas que hasta ahora habían estado vigentes, que como constataremos enseguida únicamente contemplaban los servicios electrónicos en sentido estricto, consistentes en productos enteramente digitales suministrados a través de redes, pero en ningún caso los intercambios a distancia sobre bienes corporales concertados de manera digital.

Con esta visión amplia, sin duda más acorde a la realidad actual del tráfico comercial en línea, la Comisión ha apostado por eliminar los obstáculos que comporta el sistema en vigor desde el 1 de enero de 2015,² que estima excesivamente complejo y costoso para los Estados miembros y las empresas. Como alternativa propone varias vías de simplificación y modernización, entre las cuales se hace hincapié en la extensión del mecanismo de ventanilla única a las ventas en línea de bienes tangibles con destino a consumidores finales o la introducción de una medida de simplificación para las pequeñas empresas en forma de umbral mínimo común a nivel de la UE (por debajo del cual las empresas puedan continuar tributando en el Estado miembro donde estén establecidas, sin necesidad de registrarse en los otros Estados miembros donde puedan localizarse sus clientes actuales o potenciales). No menos relevante resultan la previsión de controles fiscales únicos para las empresas con ventas transfronterizas o la supresión de la exención reconocida a las importaciones de pequeños envíos remitidos por proveedores extracomunitarios.

En las páginas que siguen vamos a repasar los principales cambios que han venido de la mano de las normas antes citadas. No obstante, para una comprensión más exacta del alcance de tales cambios resulta ineludible aludir con carácter previo a los antecedentes. Solo conociendo con exactitud de dónde venimos estaremos en condiciones de valorar en su justa medida las nuevas reglas aprobadas para la tributación del comercio electrónico.

1.2. Tipos reducidos y publicaciones electrónicas: la reciente Directiva (UE) 2018/1713

Como complemento de estas consideraciones preliminares debemos dejar constancia de que, más allá de los cambios que afectan de manera específica al comercio electrónico transfronterizo, ya sea a escala intracomunitaria e internacional, otros aspectos puntuales de la imposición indirecta de la economía digital se han visto o podrán verse afectados sustancialmente por la culminación de las líneas estratégicas de actuación marcadas por el Plan de acción del IVA de 2016, muchas de ellas aún en fase de discusión.

Resulta paradigmática de esta incidencia la reciente aprobación de la Directiva (UE) 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos aplicados a los libros, los periódicos y las revistas. A partir de 4 de diciembre de 2018 se abre con ella la puerta a los Estados miembros para poder extender, si así lo estiman conveniente, a los libros digitales y las publicaciones electrónicas los tipos impositivos reducidos que hasta la

2. Este objetivo de reducción de las cargas y obstáculos relacionados con el IVA en las ventas transfronterizas ya había sido anticipado en la 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 de 2015.

fecha hayan establecido en su legislación interna para las publicaciones suministradas en cualquier medio de soporte físico (papel, CD, discos, memorias portátiles, etc.).³

Esta disposición, que en marzo de 2017 estuvo a punto de encallar durante la negociación de la propuesta presentada por la Comisión en diciembre de 2016,⁴ ha sido largamente anhelada por los agentes económicos del mundo editorial. Responde, además, a la posición defendida por un amplio sector de la doctrina académica con el que nos hemos alineado claramente en algunos trabajos previos.⁵ En particular, es percibida como la solución más coherente y razonable para preservar el principio de neutralidad del tributo,⁶ sobre todo teniendo en cuenta que la vigencia desde 1 de enero de 2015 del principio de imposición en destino para todos los servicios electrónicos hace ya innecesario someter a las publicaciones digitales al tipo ordinario del IVA para garantizar el establecimiento y funcionamiento del mercado interior y evitar el falseamiento de la competencia.⁷

Para dar por fin este giro sustancial ha sido preciso vencer la resistencia inicial de la Comisión, que hasta la aparición del *Libro verde sobre el futuro del IVA* había venido justificado el tratamiento asimétrico entre ambas modalidades de publicaciones con el argumento, a nuestro juicio poco concluyente, de que no se trataba de productos equivalentes.⁸ Se ha roto también el dique que había

3. Conforme a la nueva redacción del artículo 98.2, párrafo segundo, y del anexo III, apartado 6, de la Directiva 2006/112/CE, los Estados miembros podrán aplicar tipos reducidos al suministro “incluido el préstamo en bibliotecas, de libros, periódicos y revistas, bien en cualquier medio de soporte físico, bien por vía electrónica, o en ambas formas (incluidos folletos, prospectos y material impreso similar, libros ilustrados y de dibujo y coloreado infantiles, música impresa o manuscrita, mapas, planos y levantamientos hidrográficos y similares), que no sean íntegra o predominantemente publicaciones destinadas a la publicidad y que no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible”.

Por otro lado, el nuevo apartado 3 del artículo 99 faculta para extender el mismo trato a efectos del impuesto en caso de suministros por vía electrónica a los Estados miembros que aplicaran a 1 de enero de 2017, de conformidad con el Derecho de la UE, tipos reducidos inferiores al mínimo del 5 por 100 establecido por el apartado 1 de dicho artículo 99 o que concedieran exenciones con derecho a deducción del IVA pagado en la fase anterior en relación con el suministro de publicaciones en soporte físico.

4. COM (2016) 758 final, de 1 de diciembre de 2016.

5. Vid. RAMOS PRIETO J., “El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15, 2006, pp. 26-30; RAMOS PRIETO J., “El comercio electrónico y el IVA: problemas del régimen de las operaciones realizadas por vía electrónica”, en LASARTE ÁLVAREZ, J. y DI PIETRO, A. (Directores), *Observaciones al Libro Verde de la Comisión y propuestas sobre el futuro del IVA*, Mergablum, Sevilla, 2012, pp. 252-258; MACARRO OSUNA, J. M., «Non-Reduced Rates for E-Books: Has the ECJ Allowed a Violation of Fiscal Neutrality?», *International VAT Monitor*, vol. 27, núm. 4, 2016, pp. 249-253; RAMOS PRIETO J., “Problemas de armonización del IVA: la tributación de los libros electrónicos y su adecuación al principio de neutralidad”, en GONZÁLEZ SÁNCHEZ, A. I. (Coordinadora), *Mercado interior: avances y desafíos*, Colección «Cuadernos Jean Monnet sobre integración europea fiscal y económica», núm. 1, Universidad de Oviedo, 2016, pp. 79 y siguientes (http://www.uniovi.net/jeanmonnet/documentos/archivos/Cuaderno_Jean_Monnet_1.pdf); y RAMOS PRIETO J., “Problemas de armonización del IVA: la tributación de los libros electrónicos y su adecuación al principio de neutralidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2017, pp. 23 y siguientes (BIB 2016\86011).

6. Sobre el principio de neutralidad en su acepción de igualdad de trato, como criterio para determinar el tipo impositivo aplicable a productos similares, nos remitimos a las certeras reflexiones de MACARRO OSUNA, J. M., *El principio de neutralidad fiscal en el IVA*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2015, pp. 368-379.

7. Hasta 31 de diciembre de 2014, las prestaciones de servicios electrónicos intra-UE a consumidores (es decir, de proveedores establecidos o localizados en un Estado miembro a personas que no tuviesen la condición de sujetos pasivos y se localizasen en otro Estado miembro) tributaban en origen. Este criterio tradicional, que implicaba la aplicación del tipo de gravamen general del IVA vigente en el Estado miembro de localización del proveedor, podía generar supuestos de competencia fiscal en cualquier servicio que pudiera prestarse a distancia y, de manera señalada, en el comercio electrónico. Como explica MACARRO OSUNA, J., “La competencia fiscal y el comercio electrónico en el IVA”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 161, 2014 (versión digital BIB 2014\647) y del mismo autor “Competencia fiscal y comercio electrónico en el IVA”, en RAMOS PRIETO, J. (Director), *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, pp. 248-249, determinados países mantuvieron un tipo de IVA general en niveles bajos (en especial Luxemburgo, que adoptó el mínimo posible del 15 por 100) “en un claro intento de atraer las compañías de comercio electrónico y, también las de telecomunicaciones (Amazon, Skype, AOL, etc.), cuyo régimen es similar”.

8. En la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, “Libro verde sobre el futuro del IVA: Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz”, COM (2010) 695 final, de 1 de diciembre de 2010, se hizo hincapié en la incoherencia en los tipos de IVA aplicados a productos o servicios similares.

levantado el Tribunal de Justicia de la UE en varios pronunciamientos, en los que había abordado la cuestión con una interpretación estricta frente a las visiones más flexibles defendidas por países como Francia o Luxemburgo. Sin duda, la Corte actuó muy condicionada por la literalidad de la redacción anterior del artículo 98.2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112/CE, que prohibía de manera taxativa que los servicios prestados por vía electrónica como las publicaciones digitales pudieran acogerse a las alícuotas reducidas.⁹ Una vez levantada esta prohibición, en lo sucesivo los Estados que prevean tipos reducidos para las publicaciones en soporte físico deberán decidir si otorgan el mismo tratamiento a sus equivalentes en formato digital.

2. Antecedentes de la tributación del comercio electrónico en el sistema común del IVA (2003-2018)

2.1. Antecedentes remotos: tratamiento de los servicios prestados por vía electrónica entre 2003 y 2014

El punto de arranque del proceso de adición de particularidades para el comercio electrónico en el marco normativo armonizado del IVA de la UE se puede fijar en 1998. Sobre la base de algunos trabajos preparatorios previos,¹⁰ en junio de ese año la Comisión adoptó un primer posicionamiento sobre el tema a través de la Comunicación COM (1998) 374 final,¹¹ en la que se formularon hasta seis directrices genéricas. A pesar de que han transcurrido más de 20 años, a nuestro juicio tiene interés reproducirlas de forma sintética en la medida en que aluden a aspectos que en gran medida siguen estando en el centro de la discusión:

- Exclusión explícita de la idea de introducir nuevos impuestos adicionales sobre el comercio electrónico.
- Calificación como prestación de servicios a efectos del IVA de la puesta a disposición del destinatario de un producto en formato digital a través de una red electrónica.
- Garantía de la neutralidad entre operaciones intra y extra-UE mediante un esquema de tributación en destino, por el cual los servicios electrónicos prestados por operadores extracomunitarios con destino a consumidores de la UE deben gravarse por el IVA del Estado miembro correspondiente y, a la inversa, los servicios destinados al consumo fuera del territorio comunitario no han de quedar sujetos al impuesto.
- Introducción de normas que permitan, por un lado, a los operadores del comercio electrónico un cumplimiento fácil y simple, sin cargas administrativas innecesarias, ajustando la imposición a las prácticas comerciales sin entorpecer o dificultar la tarea de aquellos en un mercado

En esta línea, al trasladar a las instituciones comunitarias el resultado del proceso de consulta pública abierto con motivo de la publicación de dicho Libro verde la Comisión concluyó lo siguiente: “Los mismos bienes y servicios deberían estar sujetos al mismo tipo de IVA, y en este contexto es preciso tener presentes los avances tecnológicos, de tal forma que se aborde el problema de la convergencia entre el entorno digital y el físico”. Cfr. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, 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 de 2011.

9. Vid. Sentencias del Tribunal de Justicia de 5 de marzo de 2015, *Comisión Europea contra República Francesa*, asunto C-479/13, y *Comisión Europea contra Gran Ducado de Luxemburgo*, asunto C-502/13, y Sentencia del Tribunal de Justicia de 7 de marzo de 2017, *RPO*, asunto C-390/15. Como se destaca en los considerandos previos (apartado 3) de la propia Directiva (UE) 2018/1713, en este último pronunciamiento (apartado 49) la Corte de Luxemburgo ya había dado a entender que “el suministro de libros digitales en cualquier medio de soporte físico, por una parte, y el suministro de libros digitales por vía electrónica, por otra, constituyen situaciones comparables” a los efectos del artículo 98.2, en relación con el anexo III, apartado 6, de la Directiva 2006/112/CE.
10. Véase, de manera señalada, el “Informe provisional sobre el impacto del comercio electrónico sobre el IVA y las aduanas”, Documento de Trabajo XXI/97/0359, de 3 de abril de 1998, de la Dirección General XXI de la Comisión Europea.
11. COM (1998) 374 final, de 17 de junio de 1998, Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social: “Comercio electrónico y fiscalidad indirecta”.

transnacional, diversificado y descentralizado, por un lado. Y que garanticen, por otro lado, que el impuesto se controlará y recaudará de forma efectiva y eficiente.

- Adopción de instrumentos de control que aseguren la tributación efectiva de las prestaciones de servicios realizadas por vía electrónica cuyos destinatarios sean tanto empresas como particulares establecidos dentro de la UE.
- Utilización de medios electrónicos en el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales derivadas del IVA (facturación, pago, presentación de declaraciones-liquidaciones, etc.).

2.1.1. La Directiva 2002/38/CE como primera adaptación temporal del IVA a los servicios electrónicos: revisión de las reglas de localización e introducción de un régimen especial para los servicios prestados por proveedores extracomunitarios a consumidores finales de la UE

A partir de esos postulados elementales la Directiva 2002/38/CE ensayó una primera adaptación, de alcance parcial y carácter temporal, de la normativa reguladora del IVA a la realidad del comercio electrónico.¹² Según subrayó su preámbulo, la modificación transitoria de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (entonces aún en vigor) pretendió dar una salida, siquiera por un tiempo limitado a modo de ensayo, a la insuficiencia de unas disposiciones que no permitían gravar de forma adecuada los servicios electrónicos (así como los servicios de radiodifusión y televisión) en todos los supuestos en que su consumo se produjera dentro de la UE, ni impedían tampoco la generación de distorsiones de la libre competencia en este ámbito comercial. Estas carencias se remediaron con la introducción de nuevas reglas específicas para determinar el lugar de tributación de las operaciones transfronterizas sobre este tipo de servicios entre proveedores externos a la UE y consumidores de los Estados miembros y entre proveedores localizados en la UE y clientes de terceros países.

En efecto, hasta su aprobación los servicios facilitados por medios electrónicos por sujetos pasivos desde el territorio comunitario estaban siempre sujetos al IVA, con independencia de cuál fuera el lugar de consumo, incluso si el destinatario estaba localizado fuera del territorio de los Estados miembros. En cambio, no quedaban sometidos a gravamen los servicios de esta naturaleza suministrados por operadores que actuasen desde países o territorios terceros, aunque fueran consumidos por personas residentes o domiciliadas de la UE sin actuar como sujetos pasivos del tributo. Esta disfunción venía provocada por efecto del criterio tradicional de localización en origen de las prestaciones de servicios, esto es, en el Estado donde el proveedor tenga la sede de su actividad económica, donde radique el establecimiento permanente desde el que aquellos se presten o, en defecto de ambos puntos de conexión, donde el prestador del servicio tenga su domicilio o residencia habitual.¹³ Era evidente pues la desventaja competitiva de las empresas de la UE frente a las de terceros países que no contasen con una imposición indirecta sobre este tipo de transacciones electrónicas con consumidores o que exonerasen su exportación.

De ahí surgió la urgencia de proceder a una actualización de la Directiva IVA al servicio de tres objetivos esenciales: 1.º Atender las especificidades de una actividad emergente como el comercio electrónico; 2.º Crear condiciones equitativas de competencia dentro de este sector económico, equivalentes tanto para las empresas europeas como para las que actúan desde países terceros; 3.º Racionalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de éstas últimas. Y todo ello sobre la base del principio de neutralidad que inspira la configuración del tributo, en virtud del cual el tratamiento fiscal de un intercambio comercial debe ser idéntico tanto si se verifica a través de los medios tradicionales como si discurre por cauces electrónicos.

12. Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica temporalmente la Sexta Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica. Los cambios introducidos por la misma se analizan con detalle en RAMOS PRIETO J., "El Impuesto sobre el Valor Añadido y el Comercio Electrónico. El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15, 2006, pp. 17 y siguientes.

13. Esta regla general de localización del lugar de las prestaciones de servicios a personas que no tengan la condición de sujeto pasivo se recoge en la actualidad en el artículo 45 de la Directiva 2006/112/CE.

Para mejorar el funcionamiento del mercado interior y poner remedio a esas distorsiones, el artículo 1 de la Directiva 2002/38/CE llevó a cabo una revisión (aplicable a partir de 1 de julio de 2003) de las reglas relativas al lugar de realización e imposición de los servicios reguladas en el artículo 9 de la Sexta Directiva entonces vigente. En concreto, se sentaron las bases para conseguir que sean gravados en la UE los servicios prestados desde terceros países por vía electrónica con carácter oneroso para su consumo por clientes que no tengan la condición de sujetos pasivos del IVA y estén establecidos o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro. A la inversa, se fijó un criterio de localización análogo que conduce a que tales servicios no estén sujetos a gravamen cuando sean disfrutados por personas (sujetos pasivos o no) establecidas fuera del territorio de la UE. En definitiva, se adoptó el principio de *tributación en destino* en las operaciones transfronterizas entre empresarios y consumidores (*Business to Consumers*, B2C) cuando una de las dos partes de la operación se localice fuera de la UE, atendiendo al lugar donde esté establecido, resida habitualmente o tenga su domicilio el destinatario de las operaciones que se consideran realizadas por vía electrónica.

Por el contrario, ninguna variación se operó en aquel momento para las restantes prestaciones de servicios por vía electrónica:

- Servicios prestados por operadores establecidos en un Estado miembro a consumidores establecidos en otro Estado (operaciones B2C intra-UE), que continuaron rigiéndose el principio de imposición en origen (localización en función de la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del empresario o profesional proveedor);
- Servicios prestados por operadores establecidos en la UE o en países terceros a empresarios o profesionales localizados en un Estado miembro (operaciones B2B intra y extra-UE), que siguieron sometidas a imposición en destino mediante la regla de inversión del sujeto pasivo (localización en función la sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual del empresario o profesional destinatario).¹⁴

Junto a la revisión de los criterios de localización se introdujo, asimismo, un nuevo régimen especial (incorporando un artículo 26 quater a la Sexta Directiva), que como veremos ha perdurado hasta la actualidad. Su propósito es facilitar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquellos operadores económicos que, no estando establecidos ni teniendo obligación de identificarse a efectos fiscales en ningún Estado miembro, suministran servicios por vía electrónica a consumidores europeos, no sujetos al impuesto como sujetos pasivos. Se trata pues de operaciones entre empresarios extra-UE y consumidores de uno o varios Estados miembros.

Para ello se ofrece a los primeros la posibilidad de optar con carácter voluntario, si carecen de otra identificación a efectos del IVA dentro de la UE, por registrarse en un solo Estado miembro (aquel que libremente se elija) que actuará como *ventanilla única*, aun cuando su actividad pueda desarrollarse en varios de ellos. Estos sujetos pasivos determinarán la cuota de IVA devengada en cada operación conforme al tipo de gravamen vigente en el Estado donde esté localizado el cliente. Periódicamente, informarán a la Administración tributaria del Estado donde se hayan registrado sobre las cuotas repercutidas a los destinatarios y le remitirán la declaración-liquidación del impuesto en formato electrónico, con detalle de las ventas totales para cada Estado miembro, procediendo después dicha Administración fiscal a efectuar una reasignación de la recaudación a cada uno de los Estados miembros donde los servicios hayan sido efectivamente prestados. Además, a los sujetos pasivos que se acojan voluntariamente a este régimen especial se les reconoce el derecho a la devolución del impuesto devengado, con relación a los bienes y servicios utilizados en sus actividades gravadas con arreglo a dicho régimen, por parte del Estado miembro donde el mismo haya sido satisfecho.

14. Como excepción para prevenir casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, se autorizó a los Estados miembros a considerar que el lugar de prestación de los servicios electrónicos, en lugar de hallarse en el Estado miembro de localización del destinatario, estará situado fuera de la UE siempre que la "utilización y la explotación efectiva" se lleven a cabo fuera de la misma (artículo 9.4 de la Sexta Directiva modificado por la Directiva 2002/38/CE).

Las normas temporales sobre comercio electrónico introducidas por la Directiva 2002/38/CE respecto de los criterios de localización de los servicios suministrados electrónicamente y de los aspectos sustantivos y procedimentales del novedoso régimen especial para sujetos pasivos extracomunitarios (supuestos de exclusión, transmisión de información y redistribución de la recaudación entre los Estados miembros, obligaciones de facturación) fueron desarrolladas en un primer momento mediante el Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003,¹⁵ y el Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005.¹⁶ El primero fue sustituido más tarde por el Reglamento 904/2010, de 7 de octubre de 2010,¹⁷ y el segundo por el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011,¹⁸ que son los textos que actualmente permanecen en vigor.

2.1.2. Prórrogas sucesivas del tratamiento especial de los servicios electrónicos hasta finales de 2014: de la Directiva 2006/58/CE a la Directiva 2008/8/CE

Las modificaciones operadas en materia de comercio electrónico por la Directiva 2002/38/CE fueron aprobadas con una vigencia limitada a un período de 3 años, contados a partir de 1 de julio de 2003 (artículos 4 y 5). El Consejo, sobre la base de un informe previo de la Comisión, debía revisar la situación antes de 30 de junio de 2006 y decantarse por una de estas dos opciones:

- Creación de un mecanismo electrónico adecuado, de carácter no discriminatorio, destinado a calcular, declarar, recaudar y asignar ingresos fiscales procedentes de servicios prestados electrónicamente, siempre con arreglo al principio de imposición en el lugar de consumo.
- Ampliación del período temporal de aplicación de considerarlo necesario por razones prácticas, por unanimidad y sobre la base de una propuesta de la Comisión.

Las autoridades europeas asumieron así un planteamiento prudente. Frente a la alternativa de revolucionar de una sola vez el marco normativo del IVA para tratar de dar un adecuado encaje a una realidad emergente, imparable y sumamente mutable como el comercio electrónico, se prefirió avanzar a un ritmo pausado. Había que evaluar si se lograban los objetivos deseados (en especial, el restablecimiento de un equilibrio entre operadores europeos u extracomunitarios) y los efectos de las medidas implementadas (ventanilla única para los prestadores no comunitarios e incidencia sobre los ingresos fiscales de los Estados miembros).

En la práctica, hasta finales de 2014 se acudió a la segunda solución. La Directiva 2006/58/CE del Consejo, de 27 de junio de 2006,¹⁹ procedió a una primera ampliación hasta 31 de diciembre de ese mismo año. Era, por tanto, una mínima prórroga de apenas seis meses, mucho más limitada que la planteada por la Comisión (hasta 31 de diciembre de 2008) en la propuesta de Directiva elevada al Consejo en mayo de 2006.²⁰ Esta decisión vino muy condicionada por el hecho de que en aquel momento se estaban discutiendo diversas iniciativas normativas sobre el IVA, en especial la

15. El Reglamento (CE) n.º 1798/2003 incorporó en su articulado (arts. 28 a 34) las disposiciones relativas al régimen especial que ya figuraban con anterioridad en el Reglamento (CE) n.º 792/2002 del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por el que se modifica temporalmente el Reglamento (CEE) n.º 218/92 sobre cooperación administrativa en materia de impuestos indirectos (IVA), en cuanto a medidas adicionales relativas al comercio electrónico. Fue modificado con posterioridad por el Reglamento (CE) n.º 143/2008 del Consejo, de 12 de febrero de 2008.

16. Reglamento (CE) n.º 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, que establece medidas de ejecución de la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

17. Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido. Vid. arts. 38 a 47.

18. 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.

19. Directiva 2006/58/CE del Consejo, de 27 de junio de 2006, por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al período de vigencia del régimen del IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

20. COM (2006) 210 final, de 15 de mayo de 2006.

propuesta de redefinición de las reglas sobre el lugar de prestación de los servicios entre sujetos pasivos.²¹

Meses más tarde la Sexta Directiva fue reemplazada por la vigente Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (a la que nos referiremos en adelante como Directiva 2006/112/CE o, simplemente, como Directiva IVA), en vigor desde 1 de enero de 2007. Sin embargo, este nuevo texto normativo no supuso ninguna variación de fondo respecto de la tributación de los servicios *on-line*, limitándose a una mera reordenación sistemática de los preceptos que se ocupaban de la materia (artículos 56 a 58 y 357 a 369 y anexo II).

Al poco de la aprobación de esta Directiva 2006/112/CE fue necesario proceder a una nueva ampliación del período de aplicación de los preceptos que estamos analizando, que como acabamos de indicar concluía el día 31 de diciembre de 2006. A tal objetivo respondió la Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006.²² La vigencia de dichas disposiciones fue prorrogada hasta el 31 de diciembre de 2008, tal y como había solicitado la Comisión en su propuesta de mayo de 2006.

Finalmente, la Directiva 2008/8/CE (artículos 1 y 2)²³ prolongó con mínimos retoques sistemáticos hasta 31 de diciembre de 2014 los criterios para la localización de las prestaciones de servicios electrónicos y el régimen especial aplicable para la tributación de los servicios de esta naturaleza suministrados por operadores ubicados fuera de la UE.

2.1.3. Exclusión de las transacciones sobre bienes tangibles (comercio electrónico indirecto u *off-line*)

De la breve síntesis anterior se puede deducir una limitación objetiva muy importante al ámbito de aplicación de las reglas introducidas por la Directiva 2002/38/CE y sus normas de desarrollo.

En la concepción del comercio electrónico asumida por tales disposiciones, que se ha mantenido prácticamente intacta hasta finales del año 2018, el tratamiento singular a efectos del IVA se refiere única y exclusivamente a las denominadas transacciones *on-line* o de comercio electrónico directo, es decir, a aquellas operaciones sujetas al impuesto donde el proceso de contratación se desarrolla, formaliza y, sobre todo, se ejecuta íntegramente por medios electrónicos. Dicho con otras palabras, solo están comprendidas las ventas o prestaciones de servicios en las que no hay presencia física del comprador-destinatario ni del vendedor-proveedor, que tienen por objeto el intercambio de un producto intangible o inmaterial y en las que, por consiguiente, las prestaciones recíprocas de las partes se canalizan por medios electrónicos.

Resulta evidente que no es lo mismo formalizar un contrato vía electrónica que instrumentar por dicho cauce las prestaciones/contraprestaciones que del mismo se deriven para las partes. Aunque un contrato pueda ser calificado jurídicamente como electrónico por haberse concluido por este tipo de cauce,²⁴ este dato no basta para que estemos ante una operación en línea desde la perspectiva del IVA. Por el contrario, es preciso que el ciclo o secuencia solicitud-prestación-pago tenga lugar en

21. COM (2005) 334 final, de 20 de julio de 2005.

22. Directiva 2006/138/CE del Consejo, de 19 de diciembre de 2006, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere al período de vigencia del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión a algunos servicios prestados por vía electrónica.

23. 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.

24. A título de ejemplo puede verse en el Derecho español la Ley 34/2002, de 11 julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, que incorporó al ordenamiento interno la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico). En su anexo se define el concepto de “contrato celebrado por vía electrónica” o “contrato electrónico” como “todo contrato en el que la oferta y la aceptación se transmiten por medio de equipos electrónicos de tratamiento y almacenamiento de datos, conectados a una red de telecomunicaciones”.

plenitud mediante procedimientos electrónicos, desde el momento de la petición del bien o servicio por parte del cliente hasta la prestación que efectúa el empresario a instancia de aquél y a cambio de la contraprestación pactada.

Sin llegar a definir qué se entiende por servicios suministrados por vía electrónica, la Directiva 2002/38/CE optó por especificarlos agregando un anexo L a la Sexta Directiva, en forma de lista abierta o meramente ejemplificativa (en ningún caso con carácter de *numerus clausus*) y con la aclaración explícita de que la mera comunicación por correo electrónico entre el suministrador de un servicio y su cliente no basta por sí sola para conferir al servicio la cualidad de electrónico. Ese anexo de la Sexta Directiva se reproduce en el actual anexo II de la Directiva IVA.²⁵

Por su parte, el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 (asumiendo lo que había hecho unos años antes el Reglamento n.º 1777/2005, artículos 11 y 12 y anexo I) aclara en su artículo 7.1 que la noción de prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica comprende “los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información”. Sobre esta base, en los apartados 2 y 3 del mismo precepto realiza una doble delimitación positiva y negativa. La primera, mediante la mención expresa de una serie de transacciones típicas,²⁶ completada con el desglose pormenorizado (anexo I del Reglamento) del anexo II de la Directiva 2006/112/CE. Y la segunda, indicando una serie de operaciones que quedan excluidas de esta condición, en bastantes de las cuales falta el requisito que hemos apuntado de que el proceso contractual y su ejecución se desarrolle íntegramente por medios electrónicos (por ejemplo, mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica, CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares, material impreso como libros, boletines, periódicos o revistas, CD y casetes de audio, cintas de vídeo y DVD, juegos en CD-ROM, etc.).

Por el contrario, ninguna particularidad se introdujo desde 2003 en adelante para las denominadas operaciones de comercio electrónico indirecto u *off-line*, esto es, aquellas en que sólo se efectúa por vía electrónica el pedido o solicitud por parte del cliente del bien o servicio, pero la prestación se facilita por medios materiales. Hasta la aprobación del *E-commerce package* de 2017 se ha considerado que esta variante de actos comerciales no presenta rasgos diferenciales, en orden a su gravamen en el IVA, con el resto de actividades empresariales tradicionales. Cuando tenga por objeto bienes materiales y estos sean entregados o transportados por medios físicos la operación tendrá la calificación de entrega de bienes, adquisición intra-UE o importación de bienes (con la posibilidad, en su caso, de someterse a las particularidades del régimen de ventas a distancia). Y cuando se sustancie en prestaciones de servicios, la utilización de Internet o cualquier otra red electrónica para su contratación no comporta ninguna especialidad respecto de la intervención humana que implican las prácticas tradicionales.

2.2. Antecedentes inmediatos: tratamiento de los servicios prestados por vía electrónica entre 2015 y 2018

A partir de 1 de enero de 2015 la Directiva 2008/8/CE (artículo 5) consolidó con carácter indefinido los criterios de tributación en destino de los dos tipos de operaciones electrónicas transfronterizas a los que se intentó dar una respuesta adecuada desde la Directiva 2002/38/CE. Nos referimos a

25. En él se incluye una enumeración indicativa o ilustrativa de prestaciones de servicios por vía electrónica afectadas por los criterios de localización en destino, aludiendo a las siguientes: 1) Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos; 2) Suministro de programas y su actualización; 3) Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos; 4) Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio; 5) Suministro de enseñanza a distancia.

26. Entre ellas se incluyen el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones; los servicios que permitan o presten apoyo a la presencia de particulares o empresas en una red electrónica, como un sitio o una página web; o los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente.

los servicios digitales suministrados por sujetos pasivos localizados fuera de la UE a consumidores finales establecidos, domiciliados o residentes en Estados miembros (B2C), así como a los prestados por sujetos pasivos establecidos en la UE para personas (consumidores finales o empresarios o profesionales) sin conexión con el territorio comunitario (B2B y B2C). En el primer caso se aplica la regla específica del artículo 58.c) de la Directiva IVA, mientras que en el segundo se está a dicho precepto o a la regla general del artículo 44 en función de que el destinatario sea un consumidor final o un empresario o profesional.

Como complemento encaminado a evitar los casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, el artículo 59 bis de la Directiva matiza ese esquema con el criterio adicional de la *utilización o explotación efectivas* de los servicios. En virtud del mismo, se faculta a los Estados miembros para excepcionar las reglas anteriores de tributación conforme a la localización del destinatario en un doble sentido. En primer lugar, considerando que el lugar de las prestaciones de servicios a consumidores finales establecidos en el territorio de un Estado miembro se sitúa fuera de la UE, por ser allí donde se utilizan o explotan de forma efectiva. Y en segundo lugar y en sentido inverso, estimando que el lugar de las prestaciones de servicios a personas localizadas fuera de la UE está en su territorio, por ser allí donde el destinatario los utiliza o explota de facto.²⁷

Más allá de afianzamiento de este esquema, las principales novedades introducidas por la Directiva 2008/8/CE desde 2015 fueron dos.²⁸

2.2.1. Extensión del criterio de imposición en destino a los servicios electrónicos intra-UE prestados a consumidores finales

Durante el cuatrienio 2015-2018 el criterio de tributación en destino conforme al lugar de establecimiento, domicilio o residencial habitual del destinatario (artículo 58 de la Directiva 2006/112/CE) se ha extendido también a las prestaciones de servicios electrónicos efectuadas por sujetos pasivos localizados dentro de la UE para clientes que sean consumidores finales de otro Estado miembro (B2C intra-UE). El cuadro de opciones resultante tras esta modificación es el siguiente:

27. MACARRO OSUNA, J., "La competencia fiscal y el comercio electrónico...", *op. cit.*, critica la indeterminación de este criterio del uso efectivo, que al quedar a la apreciación de cada Estado miembro siembra la duda de si debe ser prioritario o secundario respecto de las reglas de localización normales. A su juicio, su aplicación es una quimera "por la extrema dificultad con que van a encontrarse los Estados miembros para conocer cuál es el verdadero lugar de uso y explotación efectiva de un servicio".

28. Para un análisis detallado de las dos cuestiones que se examinan a continuación (consagración del principio de imposición en destino y los regímenes especiales de servicios por vía electrónica como ensayo de una mini ventanilla única) puede consultarse el completo estudio de MACARRO OSUNA, J. M., "El IVA en el comercio electrónico como punto de partida de un nuevo paradigma de las ventas a distancia en la Unión Europea", en MORENO GONZÁLEZ, S. (Directora), *Tendencias y Desafíos fiscales de la Economía Digital*, Thomson Reuters Aranzadi, 2017, pp. 183-196.

Cuadro 1 – Lugar de tributación de las prestaciones de servicios electrónicos 2015-2018

Destinatario	Prestador: Empresario/profesional localizado dentro del territorio IVA de la UE	Prestador: Empresario/profesional localizado fuera del territorio IVA de la UE
Empresario/profesional localizado dentro del territorio IVA de la UE	<ul style="list-style-type: none"> • Tributación en EM de destino (art. 44 Directiva IVA) • Sujeto pasivo: destinatario del servicio (inversión del sujeto pasivo) 	<ul style="list-style-type: none"> • Tributación en EM de destino (art. 44 Directiva IVA) • Sujeto pasivo: destinatario del servicio (inversión del sujeto pasivo) • No hay obligaciones administrativas para el empresario prestador del servicio
Consumidor final localizado dentro del territorio IVA de la UE	<ul style="list-style-type: none"> • Tributación en EM de destino (art. 58 Directiva IVA) • Sujeto pasivo: prestador del servicio • Régimen especial voluntario de cumplimiento simplificado de obligaciones por sujeto pasivo 	<ul style="list-style-type: none"> • Tributación en EM de destino (art. 58 Directiva IVA) • Sujeto pasivo: prestador del servicio • Régimen especial voluntario de cumplimiento simplificado de obligaciones por sujeto pasivo
Persona (empresario, profesional o consumidor final) localizada fuera del territorio IVA de la UE	<ul style="list-style-type: none"> • Operación no sujeta al IVA (arts. 44 y 58 Directiva IVA) • Imposición en el Estado de destino, salvo que el EM donde se localice el prestador considere que el lugar de prestación del servicio se halla en su territorio en razón de la utilización o explotación efectiva del servicio dentro del mismo 	<ul style="list-style-type: none"> • Operación no sujeta al IVA • Imposición en el Estado de destino

Ante los problemas que puede implicar en algunos supuestos la concreción del lugar de establecimiento, domicilio o residencia habitual del consumidor final, el Reglamento de Ejecución n.º 1942/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013,²⁹ introdujo un conjunto de reglas específicas en el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, con la intención de facilitar a las Administraciones tributarias la identificación del receptor de los servicios electrónicos y su localización.³⁰

29. Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

30. El Reglamento de Ejecución n.º 1042/2013 introdujo diversas reglas y presunciones en el Reglamento de Ejecución n.º 282/2011 para determinar el Estado en que se puede entender localizado el destinatario de un servicio electrónico que no tenga la condición de sujeto pasivo. A título de ejemplo, en el caso de personas jurídicas se toma como lugar

2.2.2. Introducción de un segundo régimen especial para los servicios prestados por proveedores comunitarios a consumidores finales de la UE

La otra gran innovación derivada de la Directiva 2008/8/CE es que, a partir de 1 de enero de 2015, la Directiva IVA ha contemplado una dualidad de regímenes simplificados, de carácter voluntario, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los sujetos pasivos, establecidos o no en la UE, que presten servicios electrónicos (o de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión, que se asimilan a aquellos a estos efectos) a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del IVA y se localicen en cualquiera de los Estados miembros.

El primero de dichos regímenes especiales (artículos 358 bis a 369 de la Directiva IVA) afecta a los servicios de esa naturaleza suministrados por sujetos pasivos no radicados en la UE a clientes establecidos en un Estado miembro o que tengan en él su domicilio o residencia habitual. Se trata, por tanto, de una regulación similar a la que introdujo la Directiva 2002/38/CE, aunque con la salvedad importante de que se amplía sustancialmente su ámbito objetivo a los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión o televisión.

La segunda modalidad sí resultó novedosa y va íntimamente vinculada la generalización ya comentada de la tributación en destino de los servicios digitales. En concreto, afecta a los servicios electrónicos prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la UE pero en un Estado miembro distinto de aquel donde se sitúa el destinatario, denominado Estado de consumo (artículos 369 bis a 369 duodecimos). Siguiendo la lógica de la *ventanilla única*, el operador que se acoge al régimen especial se registra solamente en el Estado miembro de identificación (aquel donde tenga la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente), a efectos de todas las transacciones *on-line* realizadas con consumidores finales de otros Estados miembros donde carezca de sede o establecimiento permanente. En dicho Estado de identificación el sujeto pasivo cumplirá la totalidad de las obligaciones (declaraciones trimestrales, ingreso de las cuotas devengadas y obligaciones registrales de alta, variación y baja) surgidas con motivo de las prestaciones de servicios efectuadas a los clientes de los otros Estados miembros, evitándose así la obligación de estar identificado y designar representantes fiscales en todos ellos. Esta simplificación de las obligaciones formales no impide que, en el plano sustancial, se preserve el principio de tributación en destino, ya que estas prestaciones de servicios son gravadas aplicando los tipos de gravamen vigentes en los Estados de consumo, a los que el Estado de identificación distribuye las correspondientes cuotas tributarias.

3. Modificaciones en el régimen de tributación del comercio electrónico en el IVA aprobadas en 2017

3.1. Alcance y contexto de la reforma

Como adelantamos en la introducción de este trabajo, la Directiva (UE) 2017/2455, complementada con el Reglamento (UE) 2017/2454 y el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459, han retocado sustancialmente el tratamiento de los intercambios comerciales digitales en el IVA. Aun cuando no se trata de un giro copernicano, pues se mantiene intacto en muchos aspectos el marco normativo hasta ahora vigente, en una primera aproximación las líneas maestras de las modificaciones efectuadas por tales normas pueden agruparse en cuatro puntos básicos³¹:

de establecimiento aquel en que se realicen las funciones de su administración central o, en su defecto, el lugar de cualquier otro establecimiento que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de recursos humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento (art. 13 bis). Para las personas físicas véanse las presunciones en relación con la ubicación del cliente y los medios para su refutación regulados en los arts. 24 bis, 24 ter, 24 quinquies, 24 sexies y 24 septies.

31. Para un exhaustivo análisis de la reforma puede consultarse MACARRO OSUNA, J. M., "El nuevo régimen de ventas intracomunitarias a distancia de bienes y la generalización del reformado sistema de ventanilla única: ¿Un régimen

- Tributación en destino de las operaciones (entregas de bienes y prestaciones de servicios) realizadas por sujetos pasivos localizados en la UE a consumidores finales (B2C) cuando el operador supere un umbral de 10.000 euros al año en sus ventas en el conjunto de los Estados miembros.
- Extensión del mecanismo de mini ventanilla única (*mini-one-stop-shop* o *MOSS*) a las entregas de bienes y prestaciones de servicios transfronterizas y a las importaciones de escaso valor (por debajo de 150 euros).
- Supresión de la exención prevista para la importación de pequeños envíos de mercancías.
- Nuevo tratamiento a efectos del impuesto de las plataformas intermediarias en operaciones canalizadas a través de internet.

La Directiva (UE) 2017/2455 ha marcado un calendario de implantación gradual de estas modificaciones normativas, algunas de las cuales surtirán efectos desde el próximo año 2019 (artículo 1) mientras que el grupo principal habrá de esperar hasta 1 de enero de 2021 para adquirir efectividad (artículos 2 y 3).

En cuanto al contexto en que se enmarcan estos cambios, se han tenido presentes aspectos positivos y negativos una vez transcurridos varios años desde la generalización del sistema de imposición en destino para las prestaciones de servicios por vía electrónica a consumidores finales y la implementación de un doble mecanismo de mini ventanilla única para los sujetos pasivos del sector de la economía digital establecidos dentro y fuera del territorio de aplicación del IVA de la UE.

Entre los puntos fuertes, la Comisión ha valorado favorablemente que más de 11.000 empresas se hayan registrado en el sistema de ventanilla única, a través del cual se han declarado 18.000 millones de euros de ventas con cuotas impositivas por valor de 3.000 de euros (un 70 por 100 del volumen total de comercio de servicios por vía electrónica y de comunicaciones), permitiendo además una disminución global en los costes de cumplimiento soportados por las empresas del sector de 500 millones de euros.³²

Por el contrario, en los puntos débiles figuran las elevadas pérdidas de recaudación detectadas en el comercio electrónico, sobre todo en el caso de las operaciones sobre bienes tangibles por efecto directo de la exención aplicable a la importación de pequeños envíos. En la Comunicación a través de la cual la Comisión lanzó la propuesta de directiva se estimó que entre el IVA que se deja de percibir y los incumplimientos en los que se incurre en el comercio electrónico transfronterizo las pérdidas alcanzan un nivel de 5.000 millones de euros al año en el conjunto de la UE. En dicha Comunicación se subraya igualmente que los costes de cumplimiento de las obligaciones en materia de IVA en relación con cada Estado miembro al que una empresa suministra bienes o servicios alcanzan de media unos 8.000 euros anuales al año, lo que supone una carga considerable sobre todo para las pequeñas y medianas empresas.³³

definitivo para las operaciones intra-UE con consumidores?", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 181, 2019.

32. Datos presentados por la Comisión a partir del Informe elaborado por la consultora Deloitte «*Options for modernising VAT for cross-border E-Commerce Final Report*», Documento 3 «*Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop*». Consultado en https://ec.europa.eu/taxation_customs/publications/studies-made-commission_en

33. COM (2016) 757 final, de 1 de diciembre de 2016, 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.

3.2. Modificaciones efectivas desde 2019

3.2.1. Reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica a consumidores finales: introducción de un régimen mixto de tributación en origen/en destino para proveedores de la UE

La Directiva (UE) 2017/2455 ha comportado un cierto retroceso en la implantación generalizada del principio de imposición en destino de los servicios electrónicos a consumidores finales, que desde 2015 había servido para remediar los fenómenos de competencia fiscal generados por la regla de tributación en origen en las operaciones intra-UE anterior a la Directiva 2008/8/CE.

En virtud de la nueva redacción del artículo 58.2 de la Directiva 2006/112/CE, los servicios electrónicos volverán a considerarse prestados en el Estado miembro de localización del proveedor si concurren tres condiciones de forma simultánea:

- a) El proveedor está establecido o, a falta de establecimiento, tiene su domicilio permanente o residencia habitual en un solo Estado miembro.
- b) Los destinatarios son personas que no sean sujetos pasivos y están establecidas o tengan su domicilio permanente o su residencia habitual en un Estado miembro distinto del Estado miembro de localización del prestador.
- c) El importe total, excluido el IVA, de los suministros del proveedor a clientes de otros Estados miembros en el curso del año civil corriente no supera el límite de 10.000 euros (o el equivalente en moneda nacional), ni tampoco haya superado esa cantidad a lo largo del año civil precedente.

Se articula así un régimen mixto de tributación en origen o en destino. Lo primero acontecerá cuando el volumen de operaciones permanezca por debajo del referido umbral. Lo segundo, es decir, la localización del lugar de prestación de los servicios electrónicos en el Estado donde esté establecido o tengo su domicilio o residencia habitual el consumidor, procederá cuando así lo haya elegido el proveedor, pese a no suministrar servicios por encima de esa cantidad en el conjunto de la UE (opción que surtirá efecto como mínimo durante dos ejercicios), o cuando su volumen de ventas sobrepase la misma.

Este cambio puede explicarse por un doble motivo. Por un lado, se ha anticipado, a modo de banco de pruebas, para los servicios prestados por vía electrónica el tope mínimo de facturación (10.000 euros) que después veremos que regirá a partir de 2021 para las ventas intracomunitarias de bienes a distancia a consumidores finales en orden a determinar su localización en origen o en destino. Por otro lado, se ha buscado simplificar las obligaciones formales de las PYMES, que no tendrán que registrarse en el régimen especial de ventanilla única cuando sus operaciones con destino a clientes de otros Estados miembros sean de un volumen pequeño.³⁴

Sin embargo, esta solución no está exenta de problemas y no resulta plenamente justificada. Como ha destacado Macarro Osuna,³⁵ introduce una complejidad adicional por cuanto en un mismo Estado miembro los consumidores podrán acceder a productos electrónicos que estén gravados con tipos de gravamen diferentes (en función de que el suministrador haya rebasado o no el umbral), incidiendo así sobre la neutralidad fiscal. Además, podrán generarse conductas abusivas de deter-

34. En ello insiste el considerando tercero de la Directiva (UE) 2017/2455 al afirmar que “debe reducirse la carga que supone para las microempresas establecidas en un Estado miembro que presten tales servicios ocasionalmente a otros Estados miembros el tener que cumplir con obligaciones en materia de IVA en Estados miembros distintos de su Estado miembro de establecimiento. Por lo tanto, debe establecerse un umbral a escala comunitaria que, de no ser rebasado por dichas prestaciones, implicará que estas sigan estando sujetas a IVA en su Estado miembro de establecimiento”.

35. MACARRO OSUNA, J. M., “El IVA en el comercio electrónico como punto...”, *op. cit.*, pp. 198-199. Como bien apunta este autor, “en el sector concreto de servicios por vía electrónica, en los que se presupone un nivel avanzado de conocimientos tecnológicos a los prestadores, y más siendo solo aplicable a los establecidos en la Unión, consideramos que la exigencia de aplicar las reglas de IVA del EM de consumo no suponían un esfuerzo desmesurado como para requerir la introducción de esta barrera de tributación en origen”.

minados vendedores que, ante las limitaciones de la cooperación entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros, se aprovechen de estas diferencias de tipos e incluso puedan falsear la facturación en un Estado miembro para no sobrepasar la barrera que obliga a la tributación en destino. Como bien concluye este autor, el umbral de 10.000 euros puede resultar apropiado para generalizar la tributación en destino de las ventas intra-UE de bienes tangibles a consumidores finales de otros Estados miembros. Sin embargo, en los servicios electrónicos la ausencia de costes de transacción y la facilidad para deslocalizar las operaciones da pie a pensar que las distorsiones serán mayores, por lo que resulta bastante discutible esta reintroducción parcial del criterio de tributación en origen.³⁶

3.2.2. Medidas de simplificación para los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de ventanilla única de los servicios electrónicos

La Directiva (UE) 2017/2455 ha retocado varios artículos de la Directiva IVA con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales por parte de los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales aplicables a los servicios prestados por vía electrónica.

Con respecto a las normas de facturación, el nuevo apartado 2.b) del artículo 219 bis habilita a los contribuyentes que hayan optado por cualquiera de los dos sistemas de ventanilla única en vigor desde 2015 para que su facturación esté sujeta únicamente a las normas aplicables en el Estado miembro de identificación, en lugar de tener que respetar las disposiciones vigentes en esta materia en todos los Estados de consumo donde se hallen sus clientes.

Para los sujetos pasivos no establecidos en la UE se suavizan las condiciones para poder acceder al régimen especial. Hasta ahora el artículo 358 bis reclamaba que estos proveedores de servicios electrónicos no hubiesen ubicado la sede de su actividad económica ni poseyeran un establecimiento permanente en territorio comunitario y que tampoco estuviesen obligados por otro motivo a estar identificados a efectos del IVA en algún Estado miembro (por ejemplo, por realizar de manera esporádica u ocasional operaciones sujetas). Al eliminar ahora esta segunda exigencia tal identificación puntual no impedirá el acceso a la ventanilla única.

Finalmente, para los sujetos pasivos establecidos en la UE se han retocado las reglas de determinación del Estado miembro donde el consumidor final destinatario de los servicios electrónicos está establecido o tiene su domicilio o residencia habitual. En la nueva redacción del artículo 24 ter del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, dada por el Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459, a los operadores que presten servicios digitales por un valor total (IVA excluido) no superior a 100.000 euros se les permite concretar la localización del cliente a partir de un solo elemento de prueba de los contemplados por el propio Reglamento (frente a los dos exigidos con carácter general por el artículo 24 septies),³⁷ “facilitado por una persona, distinta del prestador y del cliente, que intervenga en la prestación de los servicios” (por ejemplo, información proporcionada por intermediarios en la operación o en el pago). No obstante, de esta medida de simplificación quedan excluidos los sujetos pasivos establecidos fuera de la UE.

3.3. Modificaciones efectivas a partir de 2021

De mayor calado son los cambios en la configuración del IVA aplicable al comercio electrónico que se avecinan para el año 2021, a tenor de las numerosas modificaciones que los artículos 2 y 3 la

36. MACARRO OSUNA, J. M., “El nuevo régimen de ventas intracomunitarias...”, *op. cit.*

37. Entre esos elementos probatorios el artículo 24 septies del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 menciona la dirección de facturación del cliente, el protocolo de internet del dispositivo empleado para realizar la adquisición o cualquier sistema de geolocalización, los datos bancarios (lugar en que se encuentra la cuenta bancaria utilizada para el pago o la dirección de facturación del cliente de la que disponga el banco), el código de móvil del país (MCC) de la identidad internacional del abonado del servicio móvil almacenado en la tarjeta SIM (módulo de identidad del abonado), la ubicación de la línea fija terrestre y otra información relevante desde el punto de vista comercial.

Directiva (UE) 2017/2455 introducen en las Directivas 2006/112/CE y Directiva 2009/132/CE.³⁸

En razón de la extensión limitada de este trabajo vamos a recoger un resumen de aquellos aspectos que, a nuestro juicio, tendrán un mayor impacto en la mecánica de funcionamiento del tributo respecto de las operaciones económicas vinculadas al desarrollo de la economía digital.

Por otra parte, concurre la circunstancia añadida de que al aprobar la Directiva (UE) 2017/2455 el Consejo ya manifestase a través de una declaración adjunta su preocupación ante el riesgo de que la UE y los Estados miembros no estén suficientemente preparados en 2021 para aplicar todas estas novedades. Para llegar en condiciones adecuadas a ese momento será necesario que la Comisión prepare y el Consejo adopte por unanimidad un reglamento de ejecución que las desarrolle y se requerirá, además, un notable esfuerzo de adecuación y actualización de los medios tecnológicos por parte de las Administraciones tributarias y aduaneras. No se descarta, por ello, que ante la acumulación de dificultades la Comisión pueda verse obligada a proponer al Consejo un aplazamiento total o parcial de la aplicación de las medidas inicialmente proyectadas para ese año.

3.3.1. Nuevo régimen de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes

Hasta 2021 la Directiva IVA (artículos 33 y 34) mantendrá la regulación dual de las entregas intracomunitarias de bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta, con destino a consumidores finales de otro Estado miembro. A grandes trazos y sin entrar en matices específicos (se excluyen determinados tipos de bienes, como los sujetos a impuestos especiales), las ventas a distancia a clientes de otro Estado miembro cuyo importe global no sobrepasen en el transcurso del año el umbral de 100.000 euros (límite que dicho Estado de consumo puede rebajar hasta 35.000 euros) pueden tributar en origen, salvo que el sujeto pasivo transmitente opte por la imposición en destino.

A partir de 2021 el escenario mudará sustancialmente. En el artículo 14 de la Directiva 2006/112/CE se introducirá, dentro del hecho imponible correspondiente a las entregas de bienes, el concepto de *ventas intracomunitarias a distancia de bienes*, que coincide sustancialmente con la idea tradicional, al definirse como el suministro de bienes que hayan sido expedidos o transportados directa o indirectamente por el proveedor o por su cuenta desde un Estado miembro a otro con destino a un sujeto pasivo o una persona jurídica cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no se hallen sujetas al IVA o a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (consumidor final). Conforme a la nueva redacción del artículo 33, estas ventas se localizarán en el Estado de destino, es decir, en el país de llegada de la expedición o transporte con destino al cliente. Hasta aquí, ningún cambio con respecto a la situación actual.

El factor diferencial deriva del hecho de que se fija ahora el mismo umbral de 10.000 euros para el conjunto de los Estados miembros que hemos visto que se aplicará desde 2019 para las prestaciones de servicios electrónicos intra-UE a consumidores, por debajo del cual se permite al sujeto pasivo tributar en el Estado donde esté establecido. Dicho con otras palabras, de un límite de hasta 100.000 euros por cada Estado miembro (o de 35.000 si así lo ha previsto su respectiva legislación interna) se pasa un tope fijo mucho más bajo y, sobre todo, que debe computarse en el conjunto de los Estados miembros, no de manera individualizada para cada uno de ellos.³⁹ De este modo, solo las empresas con un volumen de ventas intra-UE muy poco significativo podrán continuar declarando e ingresando el IVA en origen en la Administración tributaria del Estado desde el que operen.

En otro orden de cosas, los sujetos pasivos que realicen estas ventas intracomunitarias a distancia, al igual que los que suministren servicios electrónicos a consumidores finales de otros Estados

38. Directiva 2009/132/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009, que delimita el ámbito de aplicación del artículo 143, letras b) y c), de la Directiva 2006/112/CE en lo referente a la exención del impuesto sobre el valor añadido de algunas importaciones definitivas de bienes.

39. Estas normas sobre localización y umbrales de ventas intracomunitarias a distancia de bienes no resultarán de aplicación a las transmisiones que tengan por objeto bienes de ocasión, objetos de arte, de colección o antigüedades ni medios de transporte de ocasión (nuevo artículo 35 de la Directiva 2006/112/CE).

miembros, se beneficiarán de una reducción de sus obligaciones formales con la condición de que se hayan acogido al régimen especial de ventanilla única previsto con carácter voluntario para ellos.⁴⁰ En concreto, a la vista del nuevo artículo 220.1.2) se les exime de la obligación de expedir facturas a sus clientes. La Comisión ha justificado esta medida en que la obligación de facturación tenía sentido en orden a que los Estados miembros de consumo pudieran controlar la posible superación del umbral de las transacciones a distancia en sus respectivos territorios.⁴¹ Desde el momento en que el límite va referido a la facturación en el conjunto de los países de la UE ya no resulta procedente esta verificación, máxime cuando la declaración conjunta de operaciones en todos los Estados miembros a través de la ventanilla única en el Estado miembro de identificación permitirá constatar si se rebasa o no ese umbral global.

3.3.2. Redefinición del papel de los intermediarios en las operaciones de comercio electrónico

Durante los últimos años se ha convertido en una práctica habitual en el tráfico comercial digital la intervención de intermediarios a través de plataformas electrónicas o instrumentos similares (eBay, Amazon, Aliexpress, etc.).

El Reglamento de Ejecución (UE) 1042/2013, que introdujo el art. 9 *bis* del Reglamento (UE) 282/2011, ya tuvo en cuenta esta realidad respecto de los servicios suministrados por vía electrónica.⁴² Pero la Directiva de 2017 da un paso más en el reforzamiento del papel de los intermediarios electrónicos, cuya posición en orden a la exacción del impuesto dependerá de si intervienen en operaciones intracomunitarias o en importaciones de bienes.

Con respecto a las primeras, el nuevo artículo 242 bis de la Directiva IVA se refiere a esta figura como aquel sujeto pasivo que utilizando una interfaz electrónica de su titularidad como un mercado en línea, una plataforma, un portal u otros medios similares, actúe para facilitar la entrega de bienes o la prestación de servicios a personas que no sean sujetos pasivos en el interior de la UE (operaciones B2C). Cuando ello suceda se impone al intermediario una obligación formal de llevar un registro pormenorizado de tales transacciones,⁴³ lo que sin duda facilitará a las Administraciones tributarias nacionales una poderosa fuente de información para luchar contra el fraude, que podrá ser contrastada con los datos incluidos en las declaraciones-liquidaciones de los sujetos pasivos acogidos al régimen especial de ventanilla única.

En el caso de las importaciones se ha ido aún más allá, por cuanto que el nuevo artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE configura como sujetos pasivos a los operadores que se valgan de una interfaz electrónica de su titularidad para facilitar las importaciones de bienes vendidos a distancia desde terceros territorios o países (con un valor intrínseco no superior a 150 euros) o los suministros de bienes dentro de la UE por parte de un vendedor no establecido en territorio comunitario. Se acude para ello a la ficción jurídica de que el intermediario ha recibido los bienes del operador extra-UE y los ha suministrado él mismo a consumidores residentes en la UE.

40. A partir de 2021 este régimen pasará a denominarse “Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo” (título XII, capítulo 6, sección 3 de la Directiva 2006/112/CE).

41. COM (2016) 757 final.

42. Este precepto detalla las condiciones en que se estima, con arreglo al artículo 28 de la Directiva IVA, que los intermediarios de los servicios electrónicos que actúen en nombre propio pero por cuenta ajena reciben y prestan los servicios de que se trate. A tal efecto se presume su subjetividad pasiva, salvo que el intermediario reconozca expresamente al prestador del servicio como sujeto pasivo, para lo que deberán cumplirse ciertos aspectos en materia de facturación. Además, se considera sujeto pasivo al intermediario electrónico siempre que “autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación”.

43. En virtud del artículo 242 bis tal registro “será lo suficientemente detallado como para permitir a la administración tributaria del Estado miembro en el que los suministros sean imponibles comprobar si el IVA se ha declarado correctamente”. Además, se deberá poner por vía electrónica, previa solicitud, a disposición de los Estados miembros interesados y conservarse durante los diez años siguientes al final del ejercicio en que se haya realizado la operación.

3.3.3. Aspectos más destacados del nuevo régimen de las importaciones de bienes con destino a consumidores finales

En la concepción inicial del comercio electrónico asumida por la Directiva 2002/38/CE las importaciones de mercancías procedentes de fuera del territorio de la UE quedaban al margen su regulación, pues al tener por objeto bienes materiales o tangibles no encajaban dentro de la definición de servicios prestados por vía electrónica, circunscrita al comercio íntegramente *on line*.

Sin embargo, la venta de bienes en línea por parte de empresarios extracomunitarios a consumidores europeos ha crecido exponencialmente en los últimos años, sin que este aumento haya ido acompañado de un adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas del IVA. No en vano, al presentar la propuesta de reforma la Comisión Europea hizo pública una estimación de que alrededor del 65 por 100 de las entregas de bienes procedentes de terceros países o territorios, por importe de unos 25.000 millones de euros, no tributan por el impuesto.

Para remediar esta insatisfactoria situación la Directiva (UE) 2017/2455 refleja una ambiciosa estrategia que, aunque en principio debería entrar en funcionamiento a partir de 2021, no sería de extrañar que hubiera de demorarse en el tiempo como antes apuntamos por su complejidad. Sus ejes fundamentales son tres.

La primera y más llamativa línea de actuación es la eliminación desde 2021 del título IV de la Directiva 2009/132/CE, cuyos artículos 23 y 24 regulan la exención de las importaciones de escaso valor (bienes con un precio que no supere 10 euros, si bien esa cantidad puede ser elevada por los Estados miembros hasta 22 euros).⁴⁴ En la práctica, este beneficio fiscal ha saturado la labor de las aduanas de los Estados miembros, para las que la comprobación de que los envíos se ajustan a ese límite cuantitativo supone una carga desmesurada de trabajo no compensada con unos ingresos fiscales significativos. La consecuencia, como bien ha destacado la Comisión, es que millones de pequeños paquetes han entrado cada año en la UE sin pagar el IVA, generando un fraude masivo que ha llegado al extremo de disfrazar como mercancías de poco valor productos tecnológicos de alto precio, con efectos negativos para el funcionamiento del mercado interior por la desventaja competitiva que genera para las empresas europeas.

Como segundo eje se introduce en el artículo 14 de la Directiva IVA, dentro del hecho imponible correspondiente a las entregas de bienes, el concepto de *ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países*, concebidas como el suministro de bienes que hayan sido expedidos o transportados directa o indirectamente por el proveedor o por su cuenta desde fuera del territorio IVA de la UE con destino a un sujeto pasivo o una persona jurídica cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no se hallen sujetas al tributo o una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo (consumidor final). Conforme a la nueva redacción del artículo 33, si el Estado miembro de llegada de las mercancías es distinto del Estado de destino donde se localiza el cliente, la venta a distancia se considerará realizada en este último. En caso que la importación se produzca directamente en el Estado miembro del consumidor, la entrega se localizará en él siempre que el sujeto pasivo declare el IVA a través del nuevo régimen especial que se implementará para este tipo de operaciones (título XII, capítulo 6, sección 4 de la Directiva IVA).

En estrecha conexión con lo anterior, el tercer componente destacado es la exención a la importación introducida en el artículo 143.1.c) bis para las ventas a distancia de bienes importados, que procederá cuando el IVA deba declararse conforme al régimen especial que acabamos de citar y el proveedor haya facilitado a la aduana competente del Estado miembro de importación su número de identificación individual a efectos del IVA para aplicar ese régimen especial. Con esta exención se consigue que las importaciones con destino a consumidores efectuadas por los sujetos pasivos que opten por este mecanismo de ventanilla única no sean sometidas a gravamen en el momento de su llegada a las aduana (lo que va a suponer a estas una ostensible reducción de volumen de trabajo), sino en la declaración periódica derivada del régimen especial. Téngase presente que

44. Conforme al artículo 24 de la Directiva 2009/132/CE, quedan excluidos de esta exención los productos alcohólicos, los perfumes y colonias y el tabaco en rama o manufacturado.

este únicamente resultará de aplicación a las ventas a distancia de bienes importados cuyo valor intrínseco no exceda de 150 euros, con excepción de los productos sujetos a impuestos especiales.

3.3.4. Ampliación de la tipología de los regímenes especiales de ventanilla única

Finalmente, debemos subrayar que la entrada en escena de las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o terceros países, como subespecies del hecho imponible tradicional integrado por las entregas de bienes, se traducirá desde 2021 en una ampliación de los regímenes especiales voluntarios de ventanilla única (MOSS) vinculados al desarrollo del comercio electrónico transfronterizo. Estos estarán regulados en el capítulo 6 del título XII de la Directiva IVA, donde se engloban bajo la rúbrica general de “Regímenes especiales para los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o realicen ventas a distancia de bienes” y en el nuevo capítulo 7 del mismo título.

Desde un punto de vista cualitativo, estos sistemas singulares de cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del IVA por parte de los operadores de la economía digital ya no limitarán su ámbito objetivo a los servicios suministrados por vía electrónica, pues como hemos comprobado en páginas precedentes pasarán a comprender asimismo determinadas transmisiones del poder de disposición sobre productos materiales formalizadas a distancia a través de redes electrónicas.

Cuadro 2 – Regímenes especiales en la Directiva IVA

Denominación del régimen especial	Regulación en la Directiva IVA
Régimen especial aplicable a los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad	Título XII, capítulo 6, sección 2 Arts. 358 bis a 369
Régimen especial aplicable a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes y a los servicios prestados por sujetos pasivos establecidos en el territorio de la Comunidad pero no en el Estado miembro de consumo	Título XII, capítulo 6, sección 3 Arts. 369 bis a 369 duodecies
Régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios o de terceros países	Título XII, capítulo 6, sección 4 Arts. 369 terdecies a 369 quinvicies
Régimen especial de declaración y liquidación del IVA sobre las importaciones	Título XII, capítulo 7 Arts. 369 sexvicies a 369 septvicies ter

4. Conclusión

La próxima implementación de las modificaciones en el tratamiento del comercio electrónico transfronterizo aprobadas por la Directiva (UE) 2017/2455 y los Reglamentos que la acompañan supone, a nuestro modo de ver, un cambio notable en el enfoque con que la UE había venido afrontando

los retos que dicho sector de la economía digital plantea a la configuración y aplicación del sistema armonizado del IVA.

Al margen de los cambios sustanciales de múltiples disposiciones de la Directiva IVA que surtirán efecto a partir bien de 2019, bien de 2021, se aprecia una significativa aceleración del ritmo con que las autoridades europeas parecen intentar dar respuestas a las numerosas dificultades surgidas a la hora de buscar una adecuada tributación de las ventas electrónicas de bienes y servicios en este tributo indirecto. Buena prueba de ello son las propias dudas surgidas en el Consejo, que no tiene todas consigo de que en 2021 se vayan a dar las condiciones suficientes para poner en práctica el nuevo planteamiento de las ventas a distancia dentro de la UE y de las importaciones de bienes procedentes de terceros países o territorios.

Esta situación contrasta con la experiencia previa, ya que cuando se dieron los primeros pasos para abordar la tributación del comercio electrónico a través de la Directiva 2002/38/CE se adoptaron muchas cautelas, no solo por el alcance bastante limitado de los cambios, sino también por su carácter provisional y temporal, que se prolongó mediante sucesivas prórrogas hasta finales de 2014 como una suerte de experiencia piloto. Solo a partir de 2015 adquirieron plena efectividad las medidas introducidas por la Directiva 2008/8/CE, que en cualquier caso continuaron circunscritas a los servicios prestados por vía electrónica, sin afectar a las transacciones sobre bienes tangibles.

Ritmo pausado *versus* mayor velocidad en los cambios. Ese gran dilema, al que tantas veces se ha tenido que enfrentar el proceso de integración europea desde sus inicios, se suscita ahora en torno a la tributación de una realidad en constante expansión y tan mutable en sus modelos de negocio como es el comercio electrónico.

Previamente, la Comisión había propuesto un sistema de imposición en origen, una jurisdicción tributaria única europea para los operadores de terceros países no establecidos y un régimen de franquicia para operadores comunitarios que prestaran servicios por cuantía inferior a 100.000 €, soluciones todas ellas abandonadas por la Directiva 2002/38/CE. Cfr. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a algunos servicios prestados por vía electrónica. Comunicación COM (2000) 349 final, de 7 de junio de 2000.

Jesús Ramos Prieto: Universidad Pablo de Olavide (Spain)

✉ jrampri@upo.es

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario