



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



UNIVERSITAT POLITÈCNICA DE VALÈNCIA

Facultad de Administración y Dirección de Empresas

Análisis del Impuesto sobre el Valor Añadido en los
negocios a través de internet

Trabajo Fin de Máster

Máster Universitario en Dirección Financiera y Fiscal

AUTOR/A: Girón Bezares, Verónica

Tutor/a: Marín Sánchez, María del Mar

CURSO ACADÉMICO: 2021/2022



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



FACULTAD DE ADMINISTRACIÓN Y
DIRECCIÓN DE EMPRESAS. UPV

ANÁLISIS DE LAS REPERCUSIONES EN EL IVA DE LOS NEGOCIOS A TRAVÉS DE INTERNET

Trabajo fin del máster en Dirección financiera y fiscalidad

Universitat Politècnica de València

Curso: 2021- 2022

Autora: Verónica Girón Bezares

Tutora: María del Mar Marín Sánchez

ÍNDICES

Índice de contenido

Resumen.....	3
Abstract	4
1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS	5
1.1 Introducción	5
1.2 Objetivos	7
2. METODOLOGÍA.....	8
3. CONCEPTO DE COMERCIO ELECTRÓNICO.....	12
4. LA NORMATIVA APLICABLE EN EL ÁMBITO DEL IVA A LOS NEGOCIOS INTERNACIONALES	14
4.1 Hecho imponible	16
4.1.1 El concepto de “lugar de realización” de las entregas de bienes	20
4.1.2 El concepto de “lugar de realización” de prestaciones de servicios	21
4.1.3 El concepto de “lugar de realización” de adquisiciones intracomunitarias.....	23
4.1.4 El concepto de “lugar de realización” de las importaciones.....	25
4.2 Régimen especial de ventas a distancia en el comercio electrónico (IVA)	25
4.2.1 Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes.....	26
4.2.2 Ventas a distancia de bienes importados	31
4.2.3 Ventas a distancia de bienes importados con intervención de una interfaz electrónica.....	34
4.2.4 Entregas de bienes y servicios prestados por un Marketplace.....	38
5 REGÍMENES ESPECIALES APLICABLES A LAS VENTAS A DISTANCIA Y A DETERMINADAS ENTREGAS INTERIORES DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS “VENTANILLA ÚNICA”	40
6. CASOS PRÁCTICOS.....	46
CASO PRÁCTICO 1.....	46
CASO PRÁCTICO 2.....	50
7. CONCLUSIONES	53
BIBLIOGRAFIA.....	55
Bibliografía legislativa	57
8. ANEXOS	60
8.1 Objetivos del Desarrollo Sostenible	60

Índice de tablas

Tabla 1: Resultados obtenidos en la búsqueda de bibliografía utilizando combinaciones de palabras clave en castellano con fecha posterior a 2018	9
Tabla 2: Publicaciones elegidas de los resultados obtenidos para la búsqueda de bibliografía por orden de relevancia.....	10
Tabla 3: Resumen de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido según el lugar de realización en la entrega de bienes y servicios	25
<i>Tabla 4: Resumen de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido según la localización de ventas a distancia a partir del 1 de julio de 2021.....</i>	<i>29</i>
Tabla 5: Comparación de la nueva normativa reguladora del impuesto sobre el valor añadido del valor de los bienes importados	34
Tabla 6: Resumen de las operaciones a declarar en cada régimen de ventanilla única.....	44
Tabla 7: Cantidad de IVA a ingresar en Hacienda Pública antes del 1 de julio de 2021	48
Tabla 8: Cantidad de IVA a ingresar en Hacienda Pública con posterioridad al 1 de julio de 2021	49

Índice de gráficas

Gráfica 1: Evolución trimestral del volumen de negocio del comercio electrónico	5
Gráfica 2: Las diez ramas de actividad con mayor porcentaje de volumen de negocio en el año 2020.....	6

Índice de ilustraciones

Ilustración 1: Esquema sobre el hecho imponible	20
Ilustración 2: Objetivos de Desarrollo Sostenible	60

Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en los negocios que operan a través de internet, especialmente en relación con las operaciones transfronterizas debido a la transformación que se está produciendo durante los últimos años en la fiscalidad internacional como consecuencia del desarrollo de nuevas tecnologías de comunicación (TICS) que han provocado que los modelos de negocios se hayan tenido que adaptar.

Las nuevas tecnologías han traído consigo nuevas formas de interactuar con el mercado, han permitido que personas y empresas que se encuentren en distintos lugares e incluso que hablen distintos idiomas, puedan acordar contratos de compraventa fácilmente por medio de una página web.

En el escenario del e-commerce la recaudación del Impuesto sobre el valor añadido es un reto para la agencia tributaria sobre todo para los servicios prestados. La clave para aplicar o no el Impuesto sobre el valor añadido es el lugar de destino de los productos como regla general.

Para armonizar el sistema de tributación la nueva legislación trata de unificar los umbrales límites que obligan a tributar en el país de destino, así como facilitar el pago y las operaciones a través de una plataforma que se ha desarrollado con una “ventanilla única”. Con este nuevo soporte, las empresas podrán realizar la declaración del impuesto sobre el valor añadido, así como de su pago de forma electrónica para todas sus ventas intracomunitarias en una única declaración. De esta forma son los propios proveedores los que se encargan de recaudar el impuesto sobre el valor añadido en el punto de venta a los clientes y declararlo y pagarlo en el país donde se haya registrado.

PALABRAS CLAVE

Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), tributación, bienes y servicios, e-commerce, ventanilla única, régimen de la Unión, régimen exterior.

Abstract

The purpose of this assignment is to analyse the Value Added Tax (VAT) on businesses doing transactions through the internet, especially those cross-border transactions due to the transformation regarding the international taxation system over the last few years as a result of the development of Information Technology (IT) that have caused the adjustment of businesses models.

The methodology employed is based on a systematic review of the bibliography and legislation.

New technologies came together with new ways of interacting with the market, and have allowed people and companies placed in different countries and speaking different languages to easily reach sales agreements through a website.

Given this e-commerce situation, the tax revenue of VAT is a challenge for the Spanish tax agency (Agencia Tributaria), especially for the services provided. Generally, the key to charge or not the VAT is the destination country of the sold products.

The new legislation regarding taxation which tries to unify the thresholds that oblige to pay this tax in the destination country, and facilitate the payments and the transactions through a developed platform with a “single window”, is being evaluated. Thanks to this platform, the companies will be able to declare the Value Added Tax and its electronic payments for its intra-community sells all at once. This way, the providers themselves are the ones who conduct the tax revenue of VAT at the clients’ point-of-sale and declare and pay for it in the country where it has been registered.

KEYWORDS

Value Added Tax (VAT), taxation, goods and services, e-commerce, single window, EU scheme, EU foreign scheme.

1. INTRODUCCIÓN Y OBJETIVOS

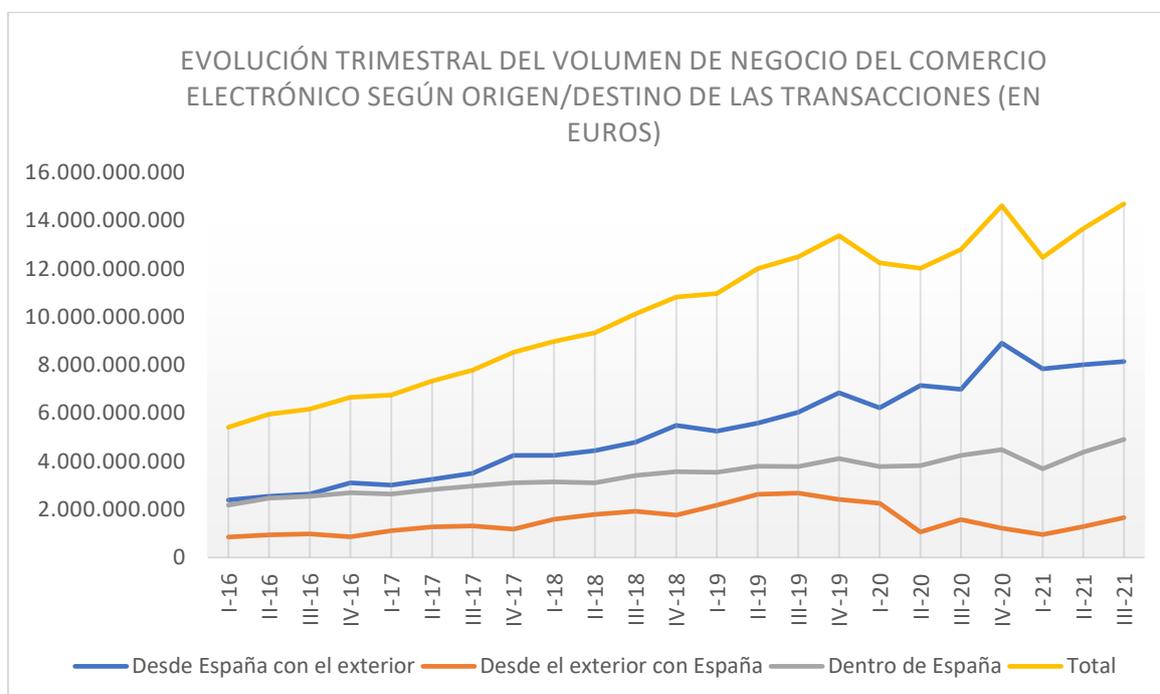
1.1 Introducción

En los últimos años se ha producido un crecimiento espectacular de las tecnologías de la información y comunicación y más concretamente el comercio electrónico. Este modelo se ha convertido en un negocio esencial para las empresas que cada vez más ocupa un papel primordial en su modelo empresarial.

Gracias a estos avances las empresas han buscado nuevas vías de innovación que les han permitido obtener ventajas competitivas, la entrada a mercados internacionales para expandir su negocio, así como el abaratamiento de costes.

Según la Comisión Nacional de Mercados de la Competencia (2021), el comercio electrónico superó en España los 12.400 millones de euros en el primer trimestre del 2021, casi un 2% más que el año anterior. En el siguiente gráfico se puede observar la evolución trimestral del volumen de negocios del comercio electrónico y variación interanual.

Gráfica 1: Evolución trimestral del volumen de negocio del comercio electrónico

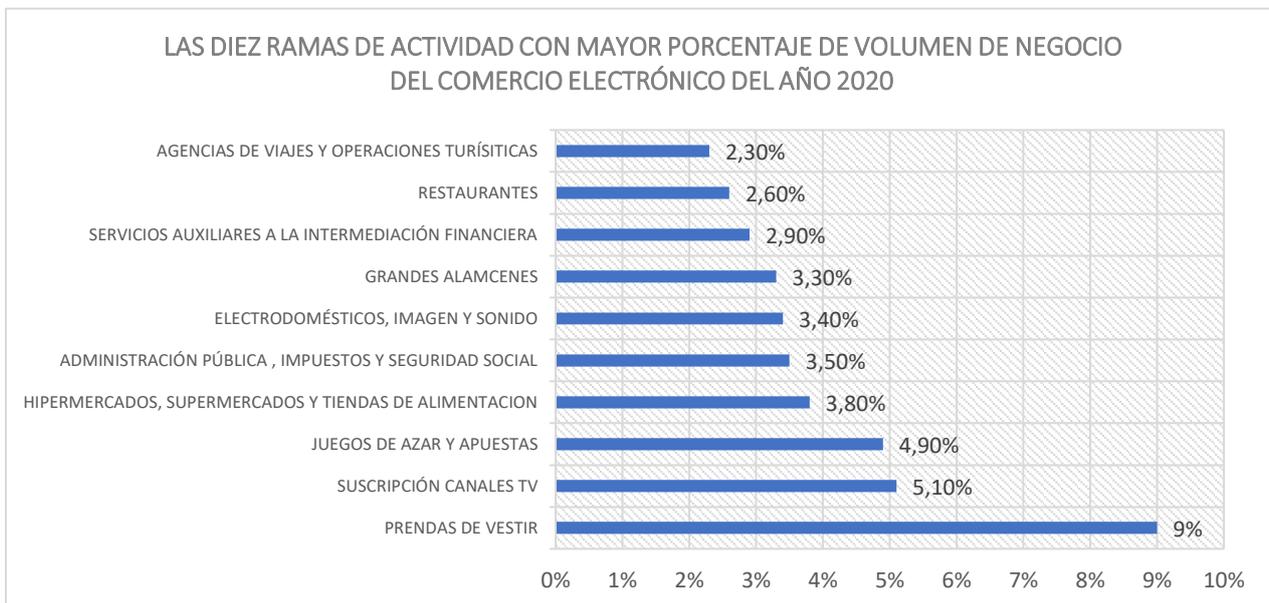


Fuente: elaboración propia a partir de los datos proporcionados de Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMV, 2021)

Como se observa en la gráfica 1, el comercio electrónico ha ido evolucionando de forma creciente a lo largo de estos últimos años. En el primer trimestre del año 2018 se puede observar que el comercio electrónico llegó a casi 9 mil millones de euros mientras que en el tercer trimestre del 2019 llegó casi a 14 mil millones de euros. En 2021 hubo una pequeña caída debido a la crisis sanitaria causada por el Covid-19.

En cuanto al sector donde se realizan más transacciones en este año 2020 a pesar la crisis sanitaria ha sido en sector textil, seguida de la suscripción a canales de TV de pago.

Gráfica 2: Las diez ramas de actividad con mayor porcentaje de volumen de negocio en el año 2020



Fuente: elaboración propia a partir de los datos proporcionados de Comisión Nacional de los Mercados de la Competencia (CNMV, 2021)

Con estas cifras muchas empresas consideran que es hora de cambiar del comercio tradicional al comercio online. El comercio tradicional cuenta con uno o varios puntos de venta, es decir un lugar físico donde el consumidor puede acudir directamente y tiene la posibilidad de comprobar el producto de una manera más directa. Este tipo de comercio tiene también sus ventajas, los clientes suelen expresar una mayor satisfacción cuando adquieren los productos de esta forma.

Por otro lado, el comercio online o e-Commerce se realiza exclusivamente a través de internet, se trata de transacciones que se realizan a través de una plataforma online que gestiona los cobros y los pagos de manera completamente electrónica. De esta forma una de las ventajas en

que incurre es el ahorro de los costes fijos de establecimientos en los que se incurren en el caso de tener un punto de venta física.

Sin embargo, esto no significa que se deba de optar por uno o por otro, sino que un empresario puede tener ambos modelos que se complementen. Por ejemplo, una tienda textil puede tener una o varias tiendas en una ciudad y además realizar ventas online a través de su página web.

Desde un punto de vista tributario, el comercio electrónico ha despertado un gran interés en los diferentes países debido a la necesaria adaptación de una norma reguladora frente a este ámbito económico que se encuentra en continua evolución.

Los tributos que gravan el comercio electrónico son los mismos que en el mercado habitual. Por un lado, tenemos los impuestos directos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el Impuesto sobre Sociedades y por otro lado tenemos los impuestos indirectos como son el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, así como los Impuestos Aduaneros y los Impuestos Especiales. En este trabajo nos centraremos en el IVA ya que es el impuesto que plantea mayores conflictos en el ámbito del comercio electrónico debido a que ha tenido continuos cambios normativos.

1.2 Objetivos

El presente trabajo tiene como objetivo analizar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en los negocios que operan a través de internet, especialmente en relación con las operaciones transfronterizas debido a la transformación que se está produciendo durante los últimos años en la fiscalidad internacional como consecuencia del desarrollo de nuevas tecnologías de comunicación (TICS) que han provocado que los modelos de negocios se hayan tenido que adaptar.

Para ello se va a analizar la nueva legislación que entró en vigor el 1 de julio de 2021 por el que se regula el tratamiento del impuesto sobre el valor añadido por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que son contratados por consumidores finales a través de medios electrónicos desde otro Estado miembro de la Unión Europea o desde un territorio o país tercero.

Por otro lado, se detallará cual es el hecho imponible para que una operación se encuentre sujeta y por tanto gravada a dicho impuesto y cuál es el lugar de realización de la operación para determinar en qué territorio se aplicará el gravamen y que alternativas pueden darse.

También se explicará el régimen especial de ventas a distancia el cual es un régimen particular que afecta a entregas de bienes que son realizadas en diferentes condiciones en el comercio electrónico y por el que se deben de aplicar unas reglas especiales de localización.

Por último, se hablará sobre el nuevo procedimiento específico que sirve para la gestión y recaudación de las cuotas devengadas por el comercio electrónico cuya denominación es “Ventanilla Única”.

2. METODOLOGÍA

El método que se va a utilizar para realizar el presente trabajo fin de máster es la revisión de forma sistemática de la información publicada en bases de datos mediante palabras clave, así como la revisión de la normativa actual vigente publicada en el boletín oficial del Estado (BOE)

Las bases de datos que se van a consultar son la de Google Scholar, Comisión nacional del mercado de la competencia, la web of science y Dialnet debido a que estas permiten encontrar una gran variedad de documentos como artículos, libros, revistas etc... Los criterios que se han seguido son:

- Uso de palabras clave
- Documentos escritos en cualquier idioma
- Publicaciones posteriores a 2018

La búsqueda que se ha realizado en las bases de datos se ha llevado a cabo empleando distintas palabras clave en castellano. En primer lugar, se ha utilizado la palabra “IVA”, seguidamente “IVA” and “INTERNET”; posteriormente “IVA” and “INTERNET” and “COMERCIO ELECTRÓNICO”; “IVA” and “INTERNET” and “COMERCIO ELECTRÓNICO” and “TRIBUTACIÓN” and “VENTANILLA ÚNICA”.

La búsqueda se ha realizado en el mes de abril del año 2022. Una vez obtenidos todos los resultados se ha procedido a su revisión de una manera más exhaustiva con el fin de extraer toda la información más relevante con el objetivo de redactar el trabajo y exponer la información obtenida.

En primer lugar, aplicando la palabra (“IVA”) nos encontramos con 84.600 resultados mediante Google Scholar. En la siguiente secuencia (“IVA” and “INTERNET”) se obtuvieron 19.800 resultados. Seguidamente, en la tercera secuencia (“IVA” and “INTERNET” and “COMERCIO ELECTRÓNICO”) se encontraron 11.800 resultados. Con la secuencia (“IVA” and “INTERNET” and “COMERCIO ELECTRÓNICO” and “TRIBUTACIÓN”) se obtuvieron 4.600 resultados. Finalmente, con la secuencia (“IVA” and “INTERNET” and “COMERCIO ELECTRÓNICO” and “TRIBUTACIÓN” and “VENTANILLA ÚNICA”) se encontraron 514 resultados.

Se realizaron las mismas búsquedas con las mismas secuencias para las demás bases de datos. En la siguiente tabla se muestran los resultados.

Tabla 1: Resultados obtenidos en la búsqueda de bibliografía utilizando combinaciones de palabras clave en castellano con fecha posterior a 2018

Palabras Claves	BASES DE DATOS			
	Google Scholar	CNMC	Web os Science	Dialnet
“IVA”	84.600	710	19.736	4.537
“IVA” and “INTERNET”	19.800	97	15	22
“IVA” and “INTERNET” and “COMERCIO ELECTRÓNICO”	11.800	49	0	7
“IVA” and “INTERNET” and “COMERCIO ELECTRÓNICO” and “TRIBUTACIÓN”	4.600	18	0	0
“IVA” and “INTERNET” and “COMERCIO ELECTRÓNICO” and “TRIBUTACIÓN” and “VENTANILLA ÚNICA”	514	0	0	0

Fuente: Elaboración propia

De los 514 resultados obtenidos en Google Scholar, se han analizado aproximadamente 240 de los resultados entre los que se encuentran libros, artículos de revista, tesis entre otros. De los 240 resultados se han elegido 18 por la mayor relevancia directa con el objetivo de este trabajo. A continuación, en la tabla se muestran los documentos donde nos basaremos para explicar el trabajo:

Tabla 2: Publicaciones elegidas de los resultados obtenidos para la búsqueda de bibliografía por orden de relevancia.

BÚSQUEDA	ARTÍCULO
Google Scholar	Ocampo Sánchez, J.E. (2021). Análisis de la regulación del comercio electrónico en el marco de las directivas europeas. <i>LOGOS</i> , vol 2, 102-145. https://dspace.ulead.ac.cr/repositorio/bitstream/handle/123456789/133/REVISTA%20LOGOS%20Vol.2%20Art%3%adculo%207.pdf?sequence=1&isAllowed=y
Google Scholar	Oliver Cuello. (2021). Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico. <i>Quincena fiscal</i> , vol 18, 53-82. https://es.eserp.com/wp-content/uploads/2021/10/Nuevas-reglas-en-el-IVA-del-comercio-electronico-QF.pdf
Google Scholar	Budova, D., y Pombo, D. L. (2020). La tributación indirecta en España ante la digitalización de la economía. <i>Información Comercial Española, ICE: Revista de economía</i> , vol 917, 93-111. http://www.revistasice.com/index.php/ICE/issue/view/770/Revista%20ICE%20n%C2%BA%20917%2C%20noviembre-diciembre%202020
Google Scholar	Ponce Perez, J. (2019). Perspectivas del Comercio Electrónico al Servicio del Consumidor en la Administración Moderna. <i>Revista de ciencias empresariales: Business Innova Sciences</i> , vol 1 31-50. https://innovasciencesbusiness.org/index.php/ISB/article/view/1/6
Google Scholar	Delegado García, Ana María y Oliver Cuello, Rafael (2015). Nueva regulación del IVA en el comercio electrónica. IDP. <i>Revista de internet, Derecho y Política</i> , vol 20, 108-120. https://www.redalyc.org/pdf/788/78840417004.pdf
Google Scholar	Contreras, C. B. (2022). La armonización tributaria del comercio intracomunitario. <i>Revista de Estudios Europeos</i> , vol 79, 640-667. https://revistas.uva.es/index.php/ree/article/view/5784/4292
Google Scholar	Matesanz, F. (2021). <i>La fiscalidad indirecta del comercio electrónico</i> (Vol. 1293). Pamplona: Aranzandi.
Google Scholar	López, J., & Onrubia, JL. (2020). Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE. <i>Información Comercial Española, ICE: Revista de economía</i> , vol 917. http://www.revistasice.com/index.php/ICE/article/view/7136/7147
Google Scholar	Delgado García, A. M.: “La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica”, <i>Revista Española de Derecho Financiero</i> nº 169 http://openaccess.uoc.edu/webapps/o2/bitstream/10609/79648/3/Fiscalidad%20en%20Internet%20M%C3%B3dulo%201%20Fiscalidad%20del%20comercio%20electr%C3%B3nico.pdf
Google Scholar	Oliveira, S., Fernández Martínez, L. (2021). <i>Cultura, economía y educación: nuevos desafíos en la sociedad digital</i> . Madrid: Dykinson.



Google Scholar	<p>Escribano, E (2022). “La tributación de los beneficios de las empresas digitales: Soluciones desde la (re)interpretación del concepto de establecimiento permanente y desde su enmienda. Un análisis comparado vis à vis de las propuestas de la OCDE y la Comisión Europea”.</p> <p>https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/ct/170.pdf</p>
Google Scholar	<p>Vílchez, F. et al (2020). <i>El mercado digital en la Unión Europea</i>. Madrid: Reus.</p>
Google Scholar	<p>Bilbao Contreras, C. (2022.) La armonización tributaria del comercio intracomunitario. <i>Revista de estudios europeos</i>, vol 79.</p> <p>https://revistas.uva.es/index.php/ree/article/view/5784/4292</p>
Google Scholar	<p>García Fusté. (2020). La tributación en el IVA de las importaciones de bienes de escaso valor a partir de 1 de julio de 2021. <i>In Carta tributaria. Revista de opinión</i>, vol 67.</p> <p>https://www.studocu.com/es/document/universidad-rey-juan-carlos/derecho-financiero-y-tributario/la-tributacion-en-el-iva-de-las-importaciones-de/26952846.</p>
Google Scholar	<p>Onrubia, J. Sánchez, A (2020)” La fiscalidad internacional ante los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento”. <i>Revista de estudios Europeos</i>.112 , vol 917, 2-32.</p> <p>https://presidencia.gva.es/documents/166658342/169629513/Ejemplar+917.pdf/fb719022-006b-48ae-b92c-2b943c5486fe?t=1608717435326</p>
Google Scholar	<p>García, W.L (2020) <i>Plataformas digitales 2020</i>. Madrid: ISEF.</p> <p>https://www.academia.edu/45087098/LIBRO_PLATAFORMAS_DIGITALES_AUTOR_L_C_WILFRED_O_FABIAN_GARCIA</p>
Google Scholar	<p>Comisión Europea, dirección general fiscalidad y unión aduanera (2020). <i>Importación y exportación de envíos de escaso valor: conjunto de medidas sobre el iva del comercio electrónico</i>. https://vat-one-stop-shop.ec.europa.eu/system/files/2021-08/TAXUD-2020-01662-01-00-ES-TRA-00.pdf</p>
Google Scholar	<p>Sánchez Archidona, G. (2020). <i>La tributación de los servicios digitales en Europa y España</i>. Madrid: Aranzdi.</p>

Fuente: Elaboración propia

De los resultados obtenidos en las bases de datos de Web of Science o Dialnet, no se han tenido en cuenta ninguno de ellos por no tener apenas relevancia en el trabajo fin de máster.

Por otra parte, también fue consultada la normativa del impuesto del IVA que es la ley 37/1992, de 28 de diciembre, así como el real decreto- ley 7/2021 de 27 de abril que ha traído consigo importantes cambios, en especial el tratamiento de las ventas a distancia de

bienes y servicios a través de plataformas online así como la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

3. CONCEPTO DE COMERCIO ELECTRÓNICO

En primer lugar, se va a definir que es el comercio electrónico. Según una definición propuesta por el Ministerio de Educación de España se refiere a que *“el comercio electrónico consiste en la compra y venta de información, productos y servicios a través de medios electrónicos, tales como Internet y otras redes informáticas, es decir, empleando las tecnologías de la información y la comunicación, estas permiten que no sea necesario el contacto físico entre comprador y vendedor para realizar dichos trámites”* (Martin,P 2018).

En el marco internacional, el comercio se denomina e-commerce. La normativa aplicable a este tipo de comercio viene regulada por las leyes del comercio tradicional a excepción de la ley la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico (LSSI).

Cabe destacar que el comercio electrónico suele confundir cuales son los límites nacionales de las operaciones, tales como el origen y el destino de los ingresos realizados por las transacciones internacionales. Es por ello por lo que es muy importante para la administración tributaria el momento de emprender la fiscalización de los servicios y de los bienes que se adquieren a través de internet.

Por ello el comercio electrónico ha establecido diferentes agrupaciones entre quien es la persona u organización que se encuentra situada en la posición del comprador y vendedor para así poder determinar y comprender cual es el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido. En esta situación nos podemos encontrar entre diferentes casos, los más importantes son:

- 1- **Business to Business (B2B):** Este tipo de comercio se da entre empresas (fabricantes, mayoristas, minoristas) donde se realizan transacciones a través de internet. En este tipo de operación no interviene el consumidor final. El business to business supone una relación de operaciones comerciales más rápidas y seguras. Esto es posible porque se puede desarrollar a través de los diferentes sistemas electrónicos de las empresas.

En el caso que el vendedor se encuentre ubicado en España y que el comprador empresario resida en España la venta estará sujeta a impuesto sobre el valor añadido en el territorio de aplicación del impuesto, que en este caso es España.

Por el contrario, en el caso de que el vendedor se encuentre ubicado en España y que el comprador empresario sea residente en otro Estado miembro de la UE, se produce una inversión del sujeto pasivo que es aplicable en el artículo 84.2 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido donde se determina la tributación de la operación y la sujeción al impuesto del valor añadido en el estado miembro que corresponda. Se tratará de un caso de adquisición intracomunitaria donde el destinatario liquidará el Impuesto en su país.

En el caso de que el comprador empresario resida en un país fuera de la Unión Europea, la entrega estará sujeta en el territorio de aplicación del IVA español, pero exenta por ser una exportación. Será la empresa la que deba de liquidar el impuesto en su país.

- 2- **Business to Consumer (B2C):** Este tipo de comercio se lleva a cabo realizando una transacción de compra de manera electrónica y de forma interactiva. Este formato es el más utilizado en la actualidad ya que se trata de una relación directa entre el cliente y la empresa. Desde la aplicación del nuevo régimen establecido a partir del 1 de julio de 2021 cualquier venta en B2C supone que se tienen que aplicar el Impuesto sobre el valor añadido en el país donde se encuentre el consumidor final independientemente de que la misma se realice por una empresa que resida en la Unión Europea donde el comprador no resida en el mismo país donde resida el consumidor final, así como por una empresa fuera de la Unión Europea. Cabe destacar que existen algunas especialidades en que solo sea aplican cuando las transacciones son realizadas por empresas que operan fuera del territorio de aplicación del Impuesto sobre el valor añadido de la Unión Europea. Estas características se explicarán más detalladamente a continuación.
- 3- **Consumer to Business (C2B):** Este es el menos habitual, se trata de un modelo de negocio invertido. Este tipo de negocio consiste en que el cliente o consumidor es el individuo que aporta valor para la empresa. Se trata de un modelo de negocio donde el cliente fija las condiciones de la transacción con lo cual es el propio consumidor el que está proponiendo y colaborando con el producto o servicio ofrecido.
- 4- **Consumer to consumer (C2C):** Este tipo de negocio es definido por aquellas transacciones comerciales de bienes y servicios que son realizados a partir de los propios

consumidores finales. Se trata de compraventa de objetos de segunda mano entre particulares, donde este tipo de operaciones está gravado por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales por lo que en este trabajo no tendrá relevancia por no estar sujeta al impuesto sobre el valor añadido.

- 5- **Business – to – employee (B2E):** Se trata de un tipo de operación comercial que la propia empresa establece con los trabajadores de ésta. La empresa a través de internet puede ofrecerles diversas ofertas y productos. El B2E es un nuevo concepto de emprendimiento e innovación donde son los propios empleados a través de sus necesidades los que pueden idear nuevas ideas para el desarrollo de la compañía

Estos modelos son algunos de los más habituales y son de gran relevancia para la administración tributaria ya que permite reconocer las partes que intervienen en la transacción para saber en qué lugar se presta el servicio y el lugar de origen de la operación.

4. LA NORMATIVA APLICABLE EN EL ÁMBITO DEL IVA A LOS NEGOCIOS INTERNACIONALES

El impuesto sobre el valor añadido es el principal gravamen de tipo indirecto que no solo existe en el territorio español, sino que también existe en el ámbito comunitario. El impuesto sobre el valor añadido está destinado a gravar el consumo. Se trata de un impuesto instantáneo y no periódico y que se devenga operación por operación mediante la aplicación del Régimen General.

Este impuesto es aplicado a todas las transacciones del ciclo de vida de un producto o servicio que incluye desde su producción y circulación hasta la venta del cliente, pudiendo cada etapa estar sujeta a imposición del gravamen. De esta forma, el impuesto incide finalmente en el precio final del producto o servicio, evitando así su duplicidad. El sujeto pasivo del impuesto traslada al consumidor final la incidencia económica.

Con la nueva entrada en vigor del régimen del impuesto incorporado el 1 de julio que afecta a las ventas a distancia de bienes y a las prestaciones de servicios incorporados en el

ordenamiento jurídico, podemos determinar de una mejor forma las diferencias entre las entregas de bienes, así como los servicios prestados en el ámbito del comercio electrónico.

En el caso de que se realizasen entregas de bienes la norma lo tenía más clarificado porque se trata de un bien material que tiene un lugar de origen y un lugar de destino. Sin embargo, en las prestaciones de servicios que se plantean en el comercio electrónico puede generar dudas saber si se tiene que aplicar el mismo régimen que a los bienes que son objeto de la transmisión que se ha realizado a través de internet. ¿Se debe considerar como lugar de la realización del hecho imponible el ordenador donde se encuentra realizando la compra o el servidor donde se encuentra ubicada la página web?

A continuación se examinará siguiendo la normativa general de la ley 37/1992 de 28 de diciembre del impuesto sobre el valor añadido junto con la 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[1], y de la Directiva (UE) 2019/1995 del Consejo, de 21 de noviembre de 2019, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE[2] y Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se modifican el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, 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 el concepto del hecho imponible, así como el concepto de lugar de realización y el concepto de ventas a distancia los cuales son por las que se rige la aplicación del impuesto en el ámbito del comercio electrónico con la entrada en vigor del Real Decreto 7/2021 de transposición de directivas de la Unión Europea en materia de competencia , prevención de blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medida tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transaccionales y defensa de los consumidores.

4.1 Hecho imponible

A nivel europeo, el impuesto sobre el valor añadido se aplica a los Estados Miembros de la Unión Europea teniendo algunos territorios que se han excluido de este impuesto, por distintas razones, y donde se ha reemplazado por otro como es en el caso de Canarias que tienen el Impuesto general indirecto Canario (IGC) que se aplica a las ventas y prestaciones de servicios en las Islas Canarias.

En España el ámbito de aplicación del impuesto es todo el territorio español a excepción de Canarias, Ceuta y Melilla.

Según la ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor añadido (BOE 1992) las siguientes actividades son las que devengan un hecho imponible y las cuales estarán sujetas a dicho impuesto:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Las entregas de bienes y prestaciones de servicios que están sujetas a tributación por el impuesto son las realizadas por empresarios o profesionales, a título oneroso, siempre que estas se desarrollen dentro de una actividad empresarial o profesional. También estarán sujetas las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivo. (Artículo 4 de la ley IVA).

Se exceptúan de las entregas de bienes y prestaciones de servicios las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto.

En lo que se refiere al concepto de empresario o profesional, la ley también lo recoge en el artículo 5 para delimitar el concepto.

Por otro lado, no todos los hechos imponibles están sujetos a gravamen, en el artículo 7 del impuesto se recogen algunas de las operaciones que no están sujetas:

- La transmisión de un conjunto de elementos que constituyan o sean capaces de constituir una unidad económica autónoma.
- Entregas gratuitas de muestras de mercancías sin valor comercial estimable con fines de promoción.

- Prestaciones de servicios de demostración gratuitas con el fin de promoción de la actividad.
- Entregas sin contraprestación de impresos u objetos de carácter publicitario.

2. Adquisiciones intracomunitarias de bienes y servicios.

Las adquisiciones intracomunitarias son aquellas efectuadas a título oneroso por empresarios o profesionales o por personas jurídicas que no actúen como tales cuando el transmitente sea un empresario o profesional. Dicho de otra manera, son aquellas operaciones realizadas entre dos Estados miembros en la que un empresario adquiere un bien o servicio a otro empresario que esté situado en la Unión Europea.

También forman parte del hecho imponible las adquisiciones intracomunitarias que se efectúen a título oneroso por las personas a la que sea de aplicación la no sujeción prevista en el artículo 14 así como las realizadas por cualquier otra persona que no actúe como empresario o profesional cuando realice adquisiciones de medios de transporte nuevos (Artículo 13 de la ley IVA). En este mismo epígrafe de la ley se define que es considerado un medio de transporte.

Al igual que el caso de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, las adquisiciones intracomunitarias de bienes también tienen algunos casos que no son contempladas y que están recogidas en el artículo 13 de la ley y que se resumen a continuación:

- Las adquisiciones de bienes cuya entrega haya sido efectuada por un empresario o profesional el cual se haya beneficiado del régimen de franquicia del impuesto en el Estado miembro donde se ha iniciado la expedición o el transporte de dichos bienes.
- Las operaciones efectuadas en un Estado miembro que se encuentren acogidos al régimen de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Estas operaciones tributarán en el estado de origen.
- Las compras de bienes que son realizadas en un Estado miembro y que son objeto de instalación o montaje.
- Las adquisiciones de bienes que corresponda por ventas a distancia.
- Las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuya entrega en el Estado de origen de la expedición o transporte haya estado exenta del Impuesto por aplicación de los criterios establecidos en el artículo 22, apartados uno al once de esta Ley.

- Las adquisiciones que sean entregas de gas, electricidad o entregas de calor o frío a través de una red natural situada en el territorio de la Comunidad.

En el artículo 14 de la propia ley, también establece algunos supuestos de no sujeción del impuesto. A continuación, se resumen cada una de ellas:

- Las operaciones realizadas por los sujetos pasivos que se acogen al régimen de la agricultura, pesca y ganadería respecto a los bienes destinados al desarrollo de su actividad.
- Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no tengan el derecho a la deducción total o parcial del impuesto.
- Las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.

La no sujeción establecida en el apartado anterior se verá solo aplicada a las adquisiciones intracomunitarias de bienes cuando el importe anual por año natural no haya sido superior de 10.000 euros para el total de las adquisiciones realizadas de los demás estados miembros, excluido el impuesto devengado en dichos Estados.

Lo citado en el artículo 14 no será de aplicación cuando se trate de medios de transporte nuevos o bienes que sean objeto de impuestos especiales, cuyo importe no será tenido en cuenta en el límite del apartado anterior.

Esto último según el artículo 3 del Reglamento R.D. 1624/1992 indica que las personas o entidades comprendidas en el artículo 14 de la ley del impuesto sobre el valor añadido podrán optar por la sujeción de dicho impuesto por las adquisiciones intracomunitarias aun cuando no hubiesen excedido los 10.000 euros en el año natural. La opción abarcará como mínimo el periodo restante al año natural y los dos años naturales siguientes y tendrá efecto durante los dos años posteriores hasta su revocación.

3. Entrega intracomunitaria de bienes y prestaciones de servicios

Las entregas intracomunitarias de bienes y prestaciones de servicios consisten en la prestación de un servicio u entrega de bienes expedidos o transportados desde un Estado miembro de la Comunidad Europea a otro Estado miembro de dicha Comunidad siempre y cuando:

- El adquirente sea un empresario o profesional identificada a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de España.
- El adquirente sea una persona jurídica o un tercero que no actúe como un empresario o profesional que se encuentre identificada a efectos del IVA en un Estado miembro distinto de España.

Según el artículo 25 de la ley del impuesto sobre el IVA, cuándo vendemos a un empresario o profesional que es miembro de la Unión Europea se está produciendo la inversión del sujeto pasivo por lo que la cuota devengada estará exenta en España y tributará en destino.

Por otro lado, también tenemos que son entregas intracomunitarias las siguientes:

- Entregas de medios de transportes nuevos cuando su destino es a otro Estado miembro independientemente de quien es el proveedor y el destinatario.
- Transferencias de bienes del propio empresario para incluirlo a su actividad en otro Estado miembro de la Unión Europea.

4. Importaciones de bienes y servicios

En términos generales se produce una importación cuando se adquiere un bien desde un Estado que no es miembro de la Unión Europea y se introduce en un Estado miembro. El hecho imponible de estas operaciones es la importación de bienes cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador (artículo 17 y 18 de la ley del IVA)

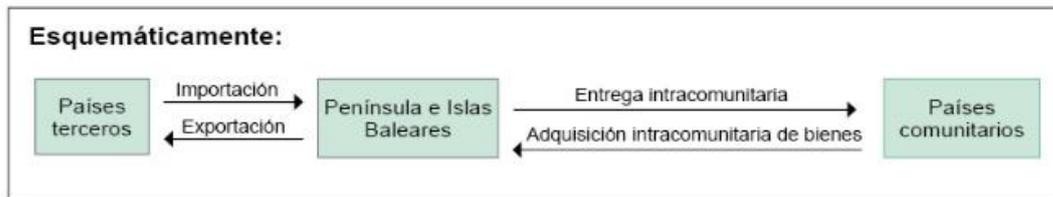
Debido a este hecho, las importaciones de bienes no disponen de casos de no sujeción.

5. Exportaciones de bienes y servicios

Las exportaciones son las entregas de bienes o prestaciones de servicios que son transportados o prestados fuera de la Unión Europea por parte de un vendedor establecido en un Estado miembro de la Comunidad Europea. Esta operación se encuentra exenta de IVA pero se atribuye el derecho a deducirse la cuota de IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que estén afectas a dicha actividad.

En este esquema se puede visualizar con mayor facilidad cada uno de los conceptos.

Ilustración 1: Esquema sobre el hecho imponible



Fuente: Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT, 2021)

Como hemos mencionado anteriormente, uno de los grandes problemas que tenemos es saber cuál es el territorio de aplicación del impuesto sobre el valor añadido. Es por ello por lo que en el siguiente apartado vamos a tratar una de las cuestiones más importantes del impuesto como son las reglas de localización que determinan donde se encuentra localizada la transacción para poder establecer en que país se debe de tributar y en qué caso debe hacerlo.

4.1.1 El concepto de “lugar de realización” de las entregas de bienes

La regulación del lugar de realización de las entregas de bienes se encuentra en el artículo 68 de la Ley del IVA (BOE 1992), donde indica que el lugar de realización del hecho imponible es la que determinará el territorio de aplicación del impuesto como norma general.

Las entregas de bienes que no sean objeto de expedición o transporte se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio. Es decir, tributarán por tanto en el destino. Esto fue una modificación de la nueva normativa del Real decreto ley 7/2021, donde anteriormente se indicaba que tributaban en el país de origen.

También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuando para su puesta a disposición sean expedidos o transportados por el proveedor, adquirente o por un tercero. Se considerará que el lugar de la entrega será el lugar donde dichos bienes se encuentren en el momento de iniciarse la expedición o transporte cuyo destinatario es el adquirente.

Sin embargo, cuando el lugar de inicio de la entrega de los bienes cuya expedición o transporte se encuentre ubicado en un territorio o país tercero, se considerará que el lugar de la entrega que ha sido efectuada por el importador se hallará situado en el Estado miembro de importación de los bienes.

Por otro lado, tratándose de bienes objeto de entregas sucesivas enviados o transportados con destino a otro Estado miembro directamente desde el primer proveedor al adquirente final de la cadena, la expedición o transporte se entenderá vinculada únicamente a la entrega de bienes efectuada a favor del intermediario.

4.1.2 El concepto de “lugar de realización” de prestaciones de servicios

Las reglas de localización a las prestaciones de servicios vienen reguladas en el artículo 69 de la Ley del IVA (BOE 1992), donde indica que las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio de aplicación del impuesto:

- Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el territorio la sede de su actividad económica, o tenga un establecimiento permanente o el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que estos servicios tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste. Es decir, cuando el cliente es un empresario o profesional, se deberá de tributar donde radique la sede de su actividad económica o donde tenga un establecimiento permanente o donde tenga su residencia habitual en la que reciba el servicio.
- Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto. Es decir, cuando el cliente sea un particular, deberá de tributar donde radique la sede de la actividad económica del empresario o donde el prestador tenga un establecimiento permanente o su residencia habitual desde el cual preste el servicio.

Por excepción no se entenderá que las prestaciones de servicios se encuentren realizadas en el territorio de aplicación del impuesto, cuando el destinatario final no sea un empresario o profesional que actuando como tal se encuentre establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad y preste los servicios que resumidamente se detallan a continuación:

- Cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábricas comerciales además de los derechos de propiedad intelectual o cualquiera similar.
- Cesión o concesión de fondos de comercio.
- Publicidad, asesoramiento, auditoria, consultores expertos contables o fiscales entre otros.
- Servicios de traducción, corrección o composición de textos.
- Los arrendamientos de bienes muebles corporales, a excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte o contenedor.

El artículo 70 del impuesto sobre el valor añadido establece también algunas reglas especiales donde se entenderán prestados los siguientes servicios en el territorio de aplicación del impuesto:

- Los relacionados con bienes inmuebles que se encuentren en el citado territorio. Estos bienes inmuebles son arrendamientos o cesiones de cualquier título de dichos bienes, los relativos a las preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obras inmobiliarias, los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles entre otros.
- La parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del impuesto con algún tipo de transporte de pasajeros sea cual sea el destinatario.

Por último, dentro de este apartado y al respecto con el objetivo de dicho trabajo tenemos un régimen especial para los servicios electrónicos. En el apartado 4 del artículo 69 de la ley sobre el IVA indica que los servicios prestados por vía electrónica son aquellos servicios que consisten en la transmisión que es enviada inicialmente y recibida en destino a través de equipos de procesamiento donde se incluye la compresión numérica y el almacenamiento de datos, transmisiones por cable, radio u otros medios electrónicos siguientes:

- Suministrar y alojar sitios webs y páginas webs.
- Mantenimiento a distancia de programas y equipos.
- Acceso a programas y sus posteriores actualizaciones.
- Suministro de imágenes, textos, información y bases de datos.
- Suministro de películas, música, todo tipo de clases de juegos, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.
- Suministrar educación a distancia.

Se entenderá que el lugar de prestación del servicio electrónico es el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario no sea un empresario o profesional que actúe como tal y siempre que este tenga su domicilio o residencia habitual en los siguientes casos:

- Que el servicio sea prestado por un empresario o profesional que actúe como tal y se encuentre ubicado en otro Estado miembro siempre y cuando tenga en este estado la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o en su lugar tenga su domicilio o residencia permanente.
- Que se haya superado el límite de 10.000 euros que está previsto en el artículo 73 de la ley del IVA o que no se haya ejercitado la opción irrevocable de tributar en destino.

4.1.3 El concepto de “lugar de realización” de adquisiciones intracomunitarias

Las reglas de localización para las adquisiciones intracomunitarias vienen explicadas por el lugar en el que la mercancía finalmente es expedida o se encuentra puesta a disposición del consumidor final.

Según los artículos 71 y 72 de la Ley del IVA (BOE 1992), en las adquisiciones intracomunitarias de bienes, se debe de distinguir dos tipos de operaciones las cuales tienen un tratamiento

diferente según se trate de adquisiciones que hayan sido realizadas por empresarios o por particulares:

1. Las entregas de bienes a particulares tributan por regla general en el país de origen, es decir, en el país del empresario que efectúa la entrega.
2. Las entregas de bienes a empresarios o profesionales, sujetos pasivos de IVA, tributan en el país de destino, es decir, en el país del empresario que adquiere, como adquisición intracomunitaria de bienes.

También se considerarán realizadas en el territorio de aplicación del impuesto las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el artículo 13, número 1.º de la Ley del IVA (BOE 1992) cuando el adquirente haya comunicado al vendedor el número de identificación a efectos del impuesto sobre el Valor Añadido atribuido por la Administración española, en la medida en que no hayan sido gravadas en el Estado miembro de llegada de la expedición o del transporte.

Si un empresario español que tiene la sede de su actividad económica en España realiza la adquisición de un bien en otro país del Estado miembro de la Unión Europea, la operación no estará gravada al IVA español, eso se atribuye como una adquisición intracomunitaria donde el empresario tendrá derecho a deducirse la cuota de IVA soportado en los servicios que sean afectos a dicha actividad del mismo modo que si se hubiese realizado en el territorio de aplicación del impuesto. En el caso de que el destinatario sea un particular, entonces la operación estará sujeta al IVA español el cual deberá ser ingresada por el prestador del servicio.

Por el contrario, si un empresario ubicado en España recibe un servicio de otro empresario establecido en otro país del Estado miembro de la Unión Europea, la operación se encuentra sujeta al IVA español donde será el cliente el que liquide el impuesto a través del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

A continuación, mostramos una tabla resumiendo lo comentado:

Tabla 3: Resumen de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido según el lugar de realización en la entrega de bienes y servicios

PRESTATARIO	DESTINATARIO	APLICACIÓN DEL IMPUESTO
Empresario o Profesional español	Empresario o profesional español	Operación interior, IVA español
Empresario o profesional español	Cliente español	Operación interior, IVA español
Empresario o profesional de un Estado miembro de la UE	Empresario o profesional español	Adquisición intracomunitaria, IVA español
Empresario o profesional de un Estado miembro de la UE	Cliente español	Adquisición intracomunitaria, IVA del país Estado miembro

Fuente: Elaboración propia a partir de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.1.4 El concepto de “lugar de realización” de las importaciones

El artículo 17 de la ley del IVA (BOE 1992), establece que estarán sujetas al impuesto las importaciones de bienes, cualquiera que sea el fin a que se destinen y la condición del importador.

Las importaciones tributan en el país de destino de las mercancías, es decir es un impuesto que debe pagar el importador en las adquisiciones extracomunitarias.

4.2 Régimen especial de ventas a distancia en el comercio electrónico (IVA)

Para reducir las cargas administrativas y tributarias de empresarios y profesionales, se publicó un nuevo real decreto-ley 7/2021 de 27 de abril (BOE 2021), que entró en vigor el 1 de julio donde adapta en su título V la regulación interna a las directivas de la Unión Europea en relación con el IVA del comercio electrónico, con el fin de facilitar y simplificar las tareas para los empresarios que realicen ventas transfronterizas. La norma introduce dos nuevos conceptos en la delimitación del hecho imponible de “entrega de bienes”: (artículo 8. Tres y 8 bis LIVA).

4.2.1 Las ventas a distancia intracomunitarias de bienes

Las ventas intracomunitarias a distancia son las entregas de bienes que han sido expedidos o transportados de forma directa o indirectamente por un vendedor a partir de un Estado miembro distinto del de la llegada de la mercancía o del transporte con destino al cliente cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- Que el destinatario sea una persona cuya adquisición intracomunitaria de bienes no se encuentre sujeta al impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 14 de la LIVA (BOE 1992) que recoge entre otras las operaciones que se encuentran acogidas a la agricultura, ganadería y pesca; y siempre y cuando no se haya alcanzado los 10.000 euros excluido el impuesto.
- Que los bienes que hayan sido entregados no sean medios de transporte nuevos o bienes que requieran de una instalación o montaje.

Por tanto, las ventas intracomunitarias a distancia deben incluir las entregas de bienes a los siguientes destinatarios:

- Particulares o clientes finales.
- Personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales.
- Los sujetos pasivos que no se acogen al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca.
- Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente transacciones que no dan derecho a deducir.

Las ventas intracomunitarias a distancia deben de incluir todos los tipos de bienes a excepción de los siguientes:

- Los medios de transportes nuevos y los bienes que necesiten una instalación o montaje.
- Las ventas que se acojan al régimen especial de bienes usados siempre y cuando en el Estado miembro se inicie el transporte. En este caso tributarán en el estado miembro de acuerdo con la normativa reguladora del régimen especial de bienes usados.

Respecto al transporte, se podrá concluir que un proveedor ha intervenido de forma indirecta cuando se cumpla alguno de las siguientes situaciones:

- Cuando el proveedor contraté la expedición o el transporte de los bienes a una tercera persona para que esta última efectuó la entrega al cliente.
- Cuando un tercero realice el transporte de los bienes, pero toda o parte de la responsabilidad por la entrega del bien repercute en el proveedor.
- Cuando el proveedor realice y cobre la factura del transporte al cliente.
- Cuando el proveedor actúe de intermediario para poner en contacto al cliente y al servicio de entrega para entregar los bienes.

No se considera que los bienes sean expedidos o transportados por el proveedor cuando los bienes sean transportados por el mismo cliente o que el cliente organice por su cuenta la entrega de los bienes a través de un tercero. De esta forma el proveedor no interviene de manera directa o indirecta.

Ventas intracomunitarias a distancia a particulares o consumidores finales de bienes y servicios

Según el artículo 10 del Real Decreto- Ley 7/2021 (BOE 2021), con carácter general las ventas intracomunitarias a distancia a particulares o consumidores finales deberán de tributar en el Estado miembro en que se encuentre el cliente (particular o consumidor final), es decir en el destino.

Sin embargo, si las ventas a distancia se realizan por empresarios que se encuentran establecidos en un único Estado miembro, entonces las ventas tributarán:

1. Si en el año anterior el importe de las ventas intracomunitarias a distancia y de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, televisión, radiodifusión y por vía electrónica a consumidores finales establecidos en otros Estados miembros hubiese excedido de 10.000 euros (excluido IVA), entonces se deberá de tributar en destino.
2. Si en el año anterior el importe de las ventas intracomunitarias a distancia y de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, televisión, radiodifusión y por vía electrónica a consumidores finales no hubiese excedido de 10.000 euros (excluido IVA) y además el proveedor no ha ejercido la opción de tributar en destino, entonces podrá tener la opción de tributar en origen hasta 10.000 euros.

3. Si en el año anterior el importe de las ventas intracomunitarias a distancia y de las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, televisión, radiodifusión y vía electrónica a consumidores finales establecidos en otros estados miembros, no hubiese excedido de 10.000 euros (excluido IVA) y el empresario hubiese ejercitado la opción de tributar en destino, entonces tributará en destino.

Antes de publicar el nuevo real decreto que entró en vigor el 1 de julio de 2021, con carácter general el vendedor debía estar registrado en todos los Estados miembros en los que hubiese realizado operaciones y hubiese excedido el umbral de ventas para cada país. Gracias a la unificación del umbral de ventas, el empresario ya no tendrá que fijarse en cada uno de los límites fijados para cada Estado miembro.

Además, en cada uno de los países en los que tenía que estar registrado debía presentar en ellos todas las declaraciones oportunas y cumplir con cada una de las obligaciones requeridas.

A continuación, explicaremos un caso práctico para que se entienda cual es la diferencia que había antes y después de la nueva normativa establecida:

Una empresa española, ha realizado durante el ejercicio del año 2020 ventas por un importe de 30.000 euros a consumidores finales en Francia. Durante el año 2021 la misma empresa ya tiene facturado en junio 36.000 euros, IVA excluido a consumidores franceses. ¿Como se aplicaría la tributación de la empresa española en relación con las ventas ejecutadas en 2021?

Antes del 1 de julio de 2021, Francia tenía un umbral de 35.000 euros, por lo tanto, como ha realizado ventas por importe de 30.000 euros, la empresa española ha podido continuar tributando en origen durante el año 2021. Sin embargo, en junio de 2021 si la empresa no renunció al régimen, deberá darse de alta ya en la Agencia Tributaria Francesa porque a partir de junio de 2021 ha superado el umbral de los 35.000 euros. De esta forma, la empresa española deberá de tributar en un modelo francés de declaración del IVA además de realizar la declaración recapitulativa anual. Estos modelos son muy parecidos al 303 y 390 de España.

A partir del 1 de julio de 2021, con la nueva normativa como ya se ha superado el umbral al del Art. 73 de la Ley del IVA (10.000 euros), la empresa española estará obligada a tributar en el destino.

Como vemos a continuación, esto puede suponer una opción para las empresas europeas, dado que el impuesto sobre el valor añadido es distinto en cada estado miembro y podíamos

encontrarnos en que el Impuesto sobre el IVA en origen sea inferior al de destino y mientras no se estuviese obligado a tributar en el destino se podía obtener una ventaja al tratarse de ventas que se encuentren gravadas a un tipo inferior. Con la nueva normativa, esta opción se encuentra más limitada ya que tributarán en origen lo que no supere de 10.000 euros sin perjuicio que la empresa puede decidir tributar en el país de destino desde el primer momento.

En el siguiente cuadro podemos ver un resumen de la localización de ventas a distancia a partir del 1 de julio de 2021.

Tabla 4: Resumen de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido según la localización de ventas a distancia a partir del 1 de julio de 2021

Ventas a distancia de empresarios de otros Estados	Destino España	Hasta 10.000 euros de ventas de cada empresario	Localizadas en origen (salvo opción de tributar en destino)
		Más de 10.000 euros de ventas de cada empresario	Localizadas en España (Régimen especial de entrega intracomunitaria de bienes a distancia)
Ventas a distancia de empresarios españoles	Destino a los demás estados miembros	Hasta el límite fijado por cada estado miembro que es de 10.000 euros	Localizadas en origen (salvo opción de tributar en destino)
		Más de 10.000 euros de ventas de cada empresario	Localizadas en destino

Fuente: Elaboración propia a partir del manual práctico del impuesto sobre el valor añadido 2021

En las ventas intracomunitarias a distancia, el empresario podrá ingresar el IVA mediante dos procesos:

- Podrá acogerse al régimen de la Unión de la denominada Ventanilla Única, la cual permite con tan sola una única autoliquidación que es presentada ante el Estado miembro de identificación, poder ingresar el IVA devengado por la totalidad de las ventas intracomunitarias realizadas.
- Podrá presentar una autoliquidación en cada uno de los Estados miembros en que haya contraído el IVA por las ventas intracomunitarias a distancia.

Ventas intracomunitarias a distancia a personas cuyas adquisiciones intracomunitarias estén no sujetas

Según el manual práctico del impuesto sobre el valor añadido (2021) las entregas de bienes que han sido expedidos desde un estado miembro a otro cuyo destino sea personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales, que no sean sujetos pasivos que se hayan acogido al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca o sujetos o que sean sujetos pasivos que realicen operaciones que no den derecho a deducir, entonces deberán de tributar de la siguiente forma:

1. Los medios de transporte nuevos deberán de tributar en el estado miembro de destino como si se tratase de una adquisición intracomunitaria de bienes y como entrega intracomunitaria estaría exenta en el Estado miembro de origen.
2. Los bienes que sean objeto de impuestos especiales deberán de tributar en el estado miembro de destino como si se tratase de una entrega de bienes.
3. Los bienes acogidos al régimen especial de bienes usados deberán de tributar en el estado miembro de origen tal y como se establece en la normativa reguladora de dicho régimen.
4. Los bienes que sean objeto de instalación o montaje deberán de tributar en el Estado miembro de destino como si se tratase de una entrega de bienes y por tanto quedarán excluidos del concepto de venta intracomunitaria a distancia y no tendrán permitido acogerse al régimen de la unión de la ventanilla única.
5. Para el resto de los bienes, hay que tener en cuenta si la adquisición está sujeta como una adquisición intracomunitaria en el estado miembro de destino o si no lo está:
 - a. Una adquisición estará sujeta como una adquisición intracomunitaria si se han superado los límites del artículo 14 de la LIVA o por haber ejercido la opción que se describe en el mismo artículo. En este caso la transacción deberá de tributar como adquisición intracomunitaria en el Estado miembro de destino y como entrega intracomunitaria exenta en el Estado miembro de origen.
 - b. Si la adquisición no se encuentra sujeta como una adquisición intracomunitaria, entonces la operación deberá de tributar con los mismos criterios establecidos en la normativa de las ventas intracomunitarias a distancia para consumidores finales.

4.2.2 Ventas a distancia de bienes importados

Cuando se hablan de ventas a distancia de bienes importados, nos estamos refiriendo a las entregas de bienes que son expedidos o transportados por un vendedor tanto de forma directa como indirecta a partir de un país o territorio tercero y cuyo destino va a ser un cliente que se encuentre establecido en un Estado miembro siempre y cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a. Que el destinatario de la entrega sean personas cuya adquisición intracomunitaria de bienes no se encuentren sujetas en lo indicado en el artículo 14 de la LIVA o bien cualquier otra persona que no actúe como empresario o profesional.
- b. Que los bienes que son entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes que sean objeto previo de montaje o instalación.

El régimen de tributación de importaciones tiene algunas características cuando el origen de los bienes es un país o un territorio tercero. Con la nueva normativa incorporada a partir del 1 de julio de 2021 se ha eliminado la actual exención de las importaciones de bienes de escaso valor cuyo valor estaba fijada en 22 euros. De forma que a partir de ahora todas las importaciones de bienes que se importen en la UE independientemente de su valor se encontrarán sujetas y no exentas del impuesto sobre el valor añadido.

Por otro lado, las mercancías que se encontraban entre 22 y 150 euros no pagaban ningún tipo de arancel, aunque sí que era necesario realizar los trámites aduaneros para la liquidación del Impuesto sobre el valor añadido. A partir de julio se ha establecido un procedimiento simplificado de declaración para las importaciones de valor inferior a 150 euros al que se podrán acoger los operadores postales, empresas de mensajería, transportistas o quien presente mercancías para su despacho ante las aduanas los cuales seguirán teniendo derecho a la exención de los aranceles.

Para las importaciones de valor superior a 150 euros será necesaria una declaración completa de importación.

Ventas a distancia de bienes importados cuyo importe exceda de 150 euros

Para los bienes importados cuyo valor exceda de 150 euros la situación no cambia respecto a la normativa vigente. Estos bienes estarán sujetos tanto al impuesto sobre el valor añadido como a los aranceles establecidos por el departamento de aduanas e impuestos especiales.

Las transacciones de bienes que son objeto de una venta a distancia respecto a un país o un territorio tercero determinan dos tipos de operaciones. Por un lado, tenemos la venta a distancia dentro de la Unión Europea y por otro lado la importación. Para determinar la sujeción tenemos que remitirnos a las reglas de localización para poder distinguir si el Estado miembro de destino final del bien es el mismo estado miembro de la importación. Nos podemos encontrar estas dos situaciones:

- El Estado miembro de importación coincide con el Estado miembro donde se destinarán finalmente los bienes:

Se entenderá que el lugar de realización de la venta a distancia no estará gravado en la Unión Europea, pero sin embargo la importación no estará exenta y deberá de pagarse el IVA correspondiente en el momento de la importación.

- El Estado miembro de importación es distinto del Estado miembro de destino final de los bienes:

Se entenderá que la venta a distancia está localizada en el Estado miembro en el que haya finalizado el transporte con destino al cliente. En este caso no se podrá acoger al régimen simplificado de recaudación de importación denominado One Stop Shop cuyas siglas son IOSS. De esta forma la importación no estará exenta y deberá pagarse el IVA correspondiente en el momento de adquisición del bien.

Ventas a distancia de bienes importados cuyo importe no exceda de 150 euros

En este tipo de operaciones cuyo valor no exceda de 150 euros también debemos de distinguir si el Estado miembro de destino final del bien es el mismo que el Estado miembro de la importación para la aplicación del impuesto.

- 1- El Estado miembro de importación coincide con el Estado miembro de destino final de los bienes



- Cuando se aplique el régimen de importación o ventanilla única: La venta a distancia se localizará en el Estado miembro en el que quede por finalizado la expedición o transporte al destinatario. En este caso la importación tiene lugar en el Estado de importación y por tanto habrá exención en el IVA, pero devengo del IVA en las entregas de bienes en el momento en que el cliente acepte el pago.

- Cuando no se aplique el régimen de importación o ventanilla única. En este caso se pueden dar dos posibilidades:
 - Si el proveedor de los bienes no es el sujeto pasivo del impuesto debido a que no se encargue de manera directa o indirecta del transporte, entonces la venta no se encontrará sujeta debido a que se aplica la regla de localización de inicio de transporte según lo indicado en los artículos 31.2 y 68.Dos.1ª de la Directiva del IVA.

 - Si el proveedor de los bienes es sujeto pasivo del impuesto entonces el lugar de realización de la entrega a distancia se encontrará en el Estado donde se importan los bienes, es decir fuera de la Unión Europea. En este caso se aplica la regla del artículo 32.2 de la Directiva del IVA donde indica que cuando el lugar de inicio de la expedición o transporte de los bienes se encuentre en un territorio o país tercero, se considerará que el lugar de la entrega efectuada por el importador es el situado en el Estado miembro de importación de bienes donde se entenderá realizada en el territorio de aplicación del impuesto. Por tanto, en esta circunstancia, la venta a distancia estará sujeta en el Estado de destino de los bienes donde deberá pagarse el IVA correspondiente en el momento de efectuarse la importación.

2- El Estado miembro de importación es distinto del Estado miembro de destino final de los bienes.

En este caso las ventas a distancia se localizarán en el Estado miembro en el que finalice la expedición o transporte al destinatario. Podemos encontrarnos ante dos situaciones:

- Que se aplique el régimen de importación o ventanilla única, entonces la importación quedará exenta.
- Que no se aplique el régimen de importación o ventanilla única, por tanto, la importación no estará exenta y deberá de pagarse el impuesto correspondiente en el momento en que se efectúe la importación.

En la siguiente tabla podemos encontrar una comparación del valor de los bienes importados antes y después de la nueva normativa donde el Estado miembro de la Unión Europea es donde se produce la importación, se expiden o se transportan los bienes.

Tabla 5: Comparación de la nueva normativa reguladora del impuesto sobre el valor añadido del valor de los bienes importados

VALOR DE LOS BIENES IMPORTADOS	Antes del 1 de julio de 2021		A partir del 1 de julio de 2021	
	IVA	Derechos de aduana	IVA	Derechos de aduana
≤ 22 EUR	Exento	Exento	IVA devengado en la UE*	Exento
> 22 EUR ≤ 150 EUR	IVA devengado en la UE	Exento	IVA devengado en la UE*	Exento
> 150 EUR	IVA devengado en la UE	Derechos de aduana en la UE	IVA devengado en la UE*	Derechos de aduana en la UE

*Cuando no se aplique el régimen de importación IOSS

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos establecidos por la AEAT (AEAT, 2021)

4.2.3 Ventas a distancia de bienes importados con intervención de una interfaz electrónica

La creciente existencia de empresas cuya actividad es la intermediación a través de plataformas, portales o páginas webs de servicios ha dado lugar a la creación de un nuevo sector económico. Esto ha llevado a la administración a establecer un marco específico para este tipo de empresas cuando intervienen en el comercio de bienes de proveedores. A nuestro juicio estas entregas no son distintas del tipo de entregas ya conocidas anteriormente, sino de una configuración legal de las operaciones. Es por ello por lo que como veremos a continuación, nos encontramos ante entregas interiores, ventas a distancia intracomunitarias, importaciones o ventas a distancia de bienes importados.

El objetivo que tiene esta nueva medida es garantizar la recaudación del impuesto sobre el valor añadido en aquellas operaciones donde existe una intermediación entre el proveedor y consumidor final a través de una interfaz digital. Para conseguir dicho objetivo, el legislador atribuye a la propia plataforma web la recaudación del impuesto indicando que es esta, la última que recibe y entrega los bienes.

El nuevo artículo 14 bis de la Directiva IVA que se ha incorporado al art 8 de la LIVA indica que cuando un empresario o profesional sea titular o de una interfaz digital y realice ventas a distancia de bienes importados de territorios o países terceros cuyo valor intrínseco no supere los 150 euros se considerará que dicho sujeto pasivo titular de la interfaz digital ha recibido y entregado dichos bienes.

Así mismo cuando un sujeto pasivo utilice una interfaz digital como una plataforma, portal u otro medio similar y facilite la entrega de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un empresario o profesional que no se encuentre establecido en la Comunidad cuyo destinatario no sea un sujeto pasivo, se considerará que el sujeto pasivo titular de la interfaz digital ha recibido y entregado dichos bienes.

Las notas explicativas de la directiva del IVA indican que las empresas titulares de interfaces electrónicas serán consideradas proveedores en las entregas siguientes:

- Entregas de bienes en envíos con valor no superior a 150 euros cuando son entregados a un consumidor comunitario e importados a la Unión, con independencia de que el vendedor se encuentre establecido o no.
- Entregas de bienes que ya tienen un despacho a libre práctica en la Unión además de aquellos bienes que se encuentran en territorio de la Unión y que son entregados a clientes dentro del mismo con independencia de su valor intrínseco siempre y cuando el proveedor no se encuentre establecido en la Unión.

La principal diferencia que tiene una y otra, es que, en la segunda, los bienes ya se encuentran en el interior de la Comunidad. Por ello hay que distinguir entre dos situaciones:

- Si la entrega es efectuada al titular de la interfaz, entonces la entrega estará exenta porque se localizará en el Estado miembro en que se encontraban inicialmente los bienes.

- Si la entrega es efectuada por el titular de la interfaz, entonces si el cliente se encuentra en el mismo estado donde inicialmente se encontraban los bienes, la entrega se localizará en dicho Estado miembro. Sin embargo, si el cliente se encuentra en otro Estado miembro entonces se deberá de aplicar las reglas de localización de las ventas intracomunitarias a distancia.

Por otro lado, la directiva del Impuesto sobre el valor añadido también delimita las empresas que no son consideradas como proveedoras con la intervención de una interfaz electrónica en las siguientes operaciones:

- Las entregas de bienes cuyo valor sea superior a 150 euros y que sean importados a la Unión independientemente de donde se encuentre el proveedor.
- Las entregas de bienes que ya se encontraban despachadas a libre práctica o ubicados en la Unión y cuyo destinatario se encuentre en dicho territorio con independencia del valor siempre y cuando el proveedor se encuentre establecido en la Unión Europea.

Budova y Pombo (2020) considera que, con el último informe emitido en 2019, si la interfaz digital facilita una venta a distancia de bienes que implique que el destinatario va a ser un consumidor final, entonces se le atribuirá la condición de sujeto pasivo, por lo que este último tendrá la consideración de que es quien realiza las entregas. Esto supone que la entrega de bienes es realizada por un proveedor denominado proveedor subyacente que dará lugar a dos entregas a efectos del IVA:

- La primera entrega será del proveedor subyacente a la interfaz electrónica. Esta entrega es considerada como una entrega de empresa a empresa sin transporte que anteriormente hemos denominado como B2B. Esta entrega de empresa a empresa puede ser una venta a distancia de bienes importados que en cuyo caso estará localizada fuera de la Unión Europea y por lo tanto no estará sujeta a efectos de IVA. Si la entrega de empresa a empresa fuese dentro de la Unión Europea entonces en todo caso estará exenta según el artículo 136.bis de la directiva IVA donde indica que un sujeto pasivo recibe y entrega los bienes conforme al artículo 14 bis, apartado 2, los Estados miembros dejarán exento dichos bienes.

A pesar de la exención, el proveedor subyacente queda obligado a expedir la factura y a tener derecho a la deducción según la ley del Estado donde se haya producido la entrega.

- La segunda será una entrega de la interfaz al cliente. Esto es considerado una operación B2C que es a la que se le atribuye el transporte. Este tipo de entrega puede ser una venta a distancia de bienes importados donde la transacción podrá acogerse al régimen de ventanilla única y por lo que se aplicará el IVA correspondiente al Estado miembro de consumo. También puede darse el caso de que la entrega se efectúe dentro de la Unión por lo que según el art. 14.bis de la Directiva IVA y art. 8.bis.b) de la LIVA se consideraría como una venta a distancia intracomunitaria, así como las entregas a interiores. En ambos casos se gravará la operación en el Estado miembro de consumo además de aplicar el régimen de ventanilla única.

Para que se pueda cumplir esta normativa se debe de cumplir el requisito de que la interfaz digital facilite la venta a distancia de bienes. En el artículo 5 del Reglamento de ejecución hace mención del concepto facilitar como la utilización de una interfaz electrónica con el objetivo de que un consumidor y un proveedor donde este último ponga a la venta bienes a través de alguna plataforma web, página web u otro medio similar con el fin de interceder un contacto que dé lugar a una entrega de bienes a través de dicha plataforma.

Este tipo de transacciones a través de la interfaz, deben ser evaluadas operación por operación ya que no todas pueden cumplir los requisitos establecidos. En el mismo artículo 5 del reglamento se establecen dos casos en los que la interfaz digital no facilita la venta cuando se cumplan todas las siguientes condiciones:

- Cuando la interfaz digital no establezca de forma directa o indirecta los términos y condiciones en la que se efectúa la entrega de bienes.
- Cuando la interfaz digital no intervenga de forma directa o indirecta en el cobro al cliente de los pagos efectuados, así como en el pedido o en la entrega de bienes.

Por otro lado, el reglamento también incluye algunas actividades que no considera como un sujeto pasivo de una interfaz digital:

- Cuando se trate de pagos en relación con la entrega de bienes.

- El listado o la publicidad de bienes.
- La reorientación o transferencia de clientes a otras interfaces digitales en los que los bienes se ofrecen a la venta.

Como se observa en el artículo 14 de la Directiva 2017/2455, coloca al titular de la interfaz digital como sujeto pasivo. De esta forma queda como responsable del pago del impuesto devengado por la venta a distancia efectuada entre un proveedor subyacente y el consumidor final.

4.2.4 Entregas de bienes y servicios prestados por un Marketplace

El concepto de Marketplace consiste en una plataforma donde diferentes marcas, empresas y tiendas pueden anunciar sus productos o servicios ofreciéndoles así su venta a los consumidores finales. Se trata de un modelo de negocio donde el Marketplace es un intermediario entre vendedores y clientes.

Actualmente podemos encontrar hasta tres tipos de Marketplace:

- Marketplace de productos: Se venden y se compran cualquier tipo de bien material.
- Marketplace de servicios: Se ofrecen servicios como la compra de entradas, la reserva de hoteles etc.
- Marketplace laboral: La plataforma sirve para conectar empresas con profesionales o viceversa.

La principal diferencia que tiene un Marketplace con una interfaz electrónica es que el Marketplace es una plataforma que actúa como intermediario entre vendedores y clientes mientras que una interfaz electrónica es una página web que pertenece exclusivamente a una marca o tienda, la cual es responsable de la totalidad de las ventas de sus productos o servicios y se encarga directamente de que el producto o servicio llegue al cliente. En este último caso estaríamos hablando de un modelo de negocio donde el vendedor y cliente tienen un contacto directo.

Amazon, Aliexpress o Ebay son algunos de los grandes ejemplos de este tipo de modelo que se dedica a la venta general de productos.

Cuando se publicó la directiva 2006/112, se pensó para un mundo donde todo lo que se consumía era en un ámbito local. Antes tenía sentido que la recaudación del impuesto sobre el

valor añadido fuese la tributación en origen debido a que el origen y el destino de los productos o servicios normalmente era el mismo. Sin embargo, ahora no tiene sentido porque el origen, el destino o incluso el lugar de salida del producto ya no coinciden. Debido a estos cambios es necesario modificar el sistema tradicional de recaudación del impuesto sobre el valor añadido.

Con la nueva normativa 2017/2455 del Consejo de 5 de diciembre y 2019/1995 de la Comisión de 21 de noviembre que ambas han modificado la directiva de 2006/112. El artículo 14 bis de la directiva 2017/2455 indica que las plataformas digitales del comercio electrónico deben de adoptar el “papel de recaudador activo” siendo así ayudantes de las administraciones de Hacienda de los países que son miembros de la Unión.

Las agencias estatales europeas de hacienda han establecido que ahora los Marketplace no van a seguir siendo exclusivamente intermediarios en las operaciones de compraventa, sino que también van a ser responsables de recaudar el impuesto sobre el valor añadido. Esto significará que los Marketplace actuarán en nombre propio y no como meros intermediarios, es decir, será como si las plataformas compraran el producto al vendedor que es usuario de su plataforma y posteriormente se los vendiese al cliente final que también es usuario de la plataforma.

Se considerará que un Marketplace actúa en nombre propio cuando los productos que vende al consumidor final:

- Facilite la entrega de bienes físicos de proveedores que no sean comunitarios y no se encuentren establecidos dentro Unión europea y los bienes procedan de fuera de la Unión Europea. Por ejemplo, una plataforma de comercio online en la cual vende una empresa asiática que no se ha establecido dentro de la Unión Europea y cuyos productos se venden y se envían desde un país asiático.
- Facilite la entrega de bienes físicos de proveedores que no sean comunitarios y no se encuentren establecidos dentro de la Unión Europea y los bienes procedan de dentro de la Unión Europea. Por ejemplo, una plataforma de comercio online en la cual vende una empresa asiática que no se ha establecido dentro de la Unión Europea pero cuyos productos que vende, se envían desde un país europeo.

En ambas situaciones, la agencia estatal de administración tributaria los va a considerar como titulares de la plataforma que han recibido y suministrado los productos en nombre propio.

5 REGÍMENES ESPECIALES APLICABLES A LAS VENTAS A DISTANCIA Y A DETERMINADAS ENTREGAS INTERIORES DE BIENES Y PRESTACIONES DE SERVICIOS “VENTANILLA ÚNICA”

La Ventanilla Única es una plataforma electrónica, conocida por sus siglas en inglés OSS (One – Stop Shop) por el cual una empresa o profesional se registra en un Estado miembro de identificación que es válido para toda la Unión Europea. De esta forma la empresa o profesional no tiene que registrarse en todos los Estados miembros de la Unión Europea como venía haciendo, sino que a través del Estado Miembro de Identificación podrá registrar todas las obligaciones tributarias derivadas de las transacciones en el resto de los Estados miembros.

En el régimen de la Unión europea, el estado miembro de identificación es aquel donde el empresario o profesional ha establecido su actividad económica, es decir aquel donde se encuentre la sede central o donde haya establecido un establecimiento permanente. De esta forma en el estado miembro de identificación será donde declare y pague el IVA devengado en cada Estado miembro de consumo.

El Estado miembro de consumo es aquel donde el empresario o profesional ha efectuado las operaciones de venta o prestación de servicios.

En 2019, España puso en marcha un sistema de Mini Ventanilla única o MOSS (Mini One Stop Shop) que servía para ingresar el impuesto sobre el valor añadido en los casos de servicios prestados a través de internet y en los servicios digitales en los países de la Unión Europea.

Este sistema ha sido clave para el nuevo desarrollo de hacer una ventanilla única que actualmente pasará a recaudar la totalidad del impuesto sobre el valor añadido comunitario que se realice a cualquier país de la Unión europea.

En el nuevo sistema de la ventanilla única se declararán las ventas a distancia, así como los servicios prestados a los consumidores de la Unión Europea, tanto si el contacto es directo o indirecto entre un vendedor y un comprador, como si se realiza a través de una plataforma o interfaz electrónica.

Gracias a esta plataforma se ha facilitado la gestión y liquidación del IVA en el comercio electrónico para el ámbito intracomunitario quedando así sujetas las operaciones de venta al país de llegada de la mercancía. De esta forma la ventanilla única ha unificado los distintos regímenes especiales para así tener un solo procedimiento específico en toda la Unión Europea.

La ventanilla única tiene contemplado tres regímenes opcionales que intentan simplificar las obligaciones formales de los empresarios o profesionales que entregan bienes o prestan servicios a consumidores finales en toda la Unión Europea en materia del IVA. Este sistema permite que las empresas o profesionales no tengan que identificarse y darse de alta en cada Estado miembro de consumo, sino que podrán:

- A efectos del IVA, se podrán registrar de forma electrónica en un solo Estado miembro para todas las ventas de bienes y prestaciones de servicios a consumidores finales que reúnan los requisitos y que se encuentren localizados en cualquiera de los Estados miembros.
- Pueden presentar una única declaración electrónica del impuesto sobre el valor añadido en el Estado miembro de identificación y liquidar en un único pago el impuesto que se ha devengado por todas las operaciones de venta y de prestación de servicios.

La Ventanilla Única tiene tres modalidades diferentes que se realizarán a través de la presentación del modelo en el Estado miembro de identificación donde el cual surtirá efecto.

Las tres modalidades se refieren exclusivamente a entregas o prestaciones que se han efectuado por los empresarios o profesionales a consumidores finales. Antes de pasar a explicar cuáles son los diferentes regímenes tenemos que explicar que significa el Estado miembro de identificación y Estado miembro de Consumo.

Según el artículo 163 octiesdecies de la ley del IVA, el Estado miembro de identificación es el estado donde el empresario o profesional se encuentra registrado para el inicio de su actividad en el territorio de la Comunidad en el cual tendrá que declarar y registrar el pago del impuesto adeudado en cada Estado miembro de consumo donde haya realizado operaciones.

El Estado miembro de consumo es aquel donde se considera efectuada la prestación de los servicios de acuerdo con lo dispuesto en esta ley en los apartados 4º y 8º del artículo 70.

Una vez aclarado los dos conceptos, explicaremos los diferentes regímenes que son opcionales:

- **Régimen exterior de la Unión Europea (EUOSS)**

El régimen exterior de la Unión Europea es un régimen especial que se aplica a las ventas a distancia de bienes y de servicios que son prestados por parte de empresarios o profesionales que no tenga la sede de su actividad económica, domicilio social o establecimiento permanente en la Comunidad y cuyos destinatarios no tengan la condición de empresarios o profesionales como tal y que estos últimos se encuentren localizados dentro de la Unión Europea.

En el caso de que el Estado miembro de identificación fuese España, el empresario o profesional no establecido en la Unión Europea que haya optado por declarar en España el inicio de su actividad en territorio de la Unión, deberá estar sometido a las obligaciones del Estado miembro de identificación, que en nuestro caso es España. De esta manera deberá de presentar por vía electrónica una única declaración-liquidación de forma trimestral ante la Administración tributaria española (modelo 369). En esta declaración se ingresarán las cuotas devengadas del Impuesto sobre el valor añadido respecto de todos los servicios localizados en la Unión cuyos destinatarios sean los consumidores finales.

- **Régimen de la Unión (UOSS)**

El régimen de la Unión es un régimen que se aplica a las ventas de bienes y de servicios prestados por empresarios o profesionales que hayan decidido acogerse a este régimen y que las operaciones realizadas se encuentren establecidas dentro de la Unión Europea siempre que su Estado miembro de consumo sea diferente a aquel donde tenga establecida la sede de su actividad económica, su domicilio social o un establecimiento permanente en el territorio de la Comunidad.

Este régimen también se aplicaría a las entregas de bienes que son efectuadas por empresarios o profesionales de las ventas a distancia intracomunitarias de bienes y a las entregas interiores de bienes que se realicen a través de interfaces digitales.

Resumiendo, el UOSS se aplicaría cuando:

- Se presten servicios por empresarios o profesionales establecidos dentro de la Unión Europea, pero cuyo Estado miembro de consumo sea distinto al que tenga establecido su sede central, residencia habitual o establecimiento permanente.
- Ventas intracomunitarias de bienes.

- Entregas interiores de bienes que son realizadas o facilitadas a través de los titulares de las interfaces digitales previstas en el artículo 8 de esta ley.

El régimen de la Unión, a través del modelo 369 (de presentación trimestral), permite que se pueda declarar e ingresar el IVA de las cuotas devengadas de todas sus operaciones comerciales que han sido efectuadas a clientes finales de dentro de la Unión Europea.

Por otro lado, si estas prestaciones de servicios se encuentran localizadas en el Estado miembro donde se encuentra establecida la actividad económica o la sede central del empresario o en un Estado en el que esté afecto al impuesto sobre el valor añadido, estas prestaciones de servicios deberán de declararse en el país correspondiente por el régimen general del IVA y no por el régimen de UOSS.

Como novedad a partir del 1 de julio de 2021, todos aquellos empresarios o profesionales que tengan uno o más establecimientos permanentes en Estados miembros que sean distintos de España en los cuales estén prestando los servicios a que se refiere el régimen especial, tendrán que incluir en las liquidaciones el importe total de las prestaciones por cada Estado miembro donde tenga ubicado un establecimiento permanente junto con el número de identificación individual de cada establecimiento permanente a efectos del IVA y además deberá de ir desglosado por cada Estado miembro de consumo.

- **Régimen de importación (IOSS)**

El IOSS son las siglas Import One Stop Shop. Se trata de un régimen que es aplicable a todas las operaciones de ventas a distancia de bienes que son importados de países que se encuentran fuera de la Unión Europea y que son efectuadas por empresarios o profesionales establecidos en la Unión Europea. Se trata de un régimen simplificado que permite su liquidación e ingreso a las importaciones cuyo valor intrínseco de la operación no exceda de 150 euros, a excepción de los productos que sean objeto de impuestos especiales.

Este régimen puede utilizar un intermediario, que es toda persona que se encuentre establecida dentro de la comunidad a quien el empresario o profesional que realiza las ventas a distancia de bienes importados haya designado y que por lo tanto en nombre de este quede obligado a las obligaciones materiales y formales que se deban de cumplimentar ocasionadas por dicho régimen.

Los requisitos para que una persona pueda actuar como intermediario son los siguientes:

- Tener un número de identificación fiscal
- Que se encuentre establecido en el territorio de aplicación del impuesto
- Que, en los cuatro años anteriores de presentar la solicitud, no hubiese sido condenado o sancionado por realizar un delito o una infracción grave contra Hacienda Pública.
- Que pueda acreditar una solvencia financiera.

En la siguiente tabla se puede ver un resumen de las tres modalidades de la ventanilla única que existen:

Tabla 6: Resumen de las operaciones a declarar en cada régimen de ventanilla única

	Régimen Exterior a la Unión	Régimen de la Unión	Régimen de la importación
Tipo de entregas o prestaciones	Todas las prestaciones de servicios de empresas a consumidores en la UE	Todas las prestaciones intracomunitarias de servicios de empresas a consumidores Ventas intracomunitarias a distancia de bienes Entregas nacionales de bienes de empresas a consumidores	Ventas a distancia de bienes importados cuyo valor no exceda de 150 euros
Sujetos pasivos	No establecidos en la UE	Solo establecidos en la UE Establecidos dentro y fuera de la UE (fuera solo bienes) Interfaces electrónicas establecidas dentro y fuera de la UE	Establecidos dentro y fuera de la UE, incluidas las interfaces electrónicas

Fuente: Elaboración propia a partir de los datos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT, 2021)

Cualquier empresario o profesional que realice operaciones sujeto a dichos regímenes de la ventanilla única, tendrán la opción de poder solicitar su inscripción de alta por vía electrónica a través del modelo 035. Los empresarios o profesionales que puedan acogerse a varios regímenes citados anteriormente deberán de presentar un modelo 035 por cada uno de los regímenes en los que quiera acogerse.

Para presentar el modelo 035, el empresario o profesional deberá de disponer:

1. Número de identificación fiscal

En el caso de que sean empresarios o profesionales extranjeros que no se encuentren establecidos en España y que deseen registrarse en el régimen de importación a través de un intermediario deberán de tener un código de identificación individual.

2. Certificado electrónico.

Este tipo de certificado es distribuido de acuerdo con la Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza, donde se indica que en el caso de que un empresario o profesional sea una persona física que actúa en nombre propio podrá realizar la presentación a través del sistema Cl@ve.

Para el comercio electrónico se tendrá que rellenar el modelo 368: *Declaración de IVA de los regímenes especiales de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión o electrónicos*. En este modelo se declarará las bases imponibles que se han gravado con el IVA, las cuotas devengadas que se han generado en otros países e indicando el país de gravamen, así como el tipo aplicable.

La presentación de dicho modelo deberá ser en el plazo de 20 días siguientes a la finalización de cada trimestre. Además, este documento deberá ser presentado de forma obligatorio a través de la Sede Electrónica de la Agencia tributaria.

Por otro lado, es importante tener en cuenta, que, aunque el empresario o profesional no haya tenido actividad durante todo el trimestre estará obligado a presentarlo de igual forma. En este caso solo tendrá que hacer mención en el modelo a una casilla donde se especifica “sin actividad”, de no hacerlo Hacienda puede aplicarle una sanción.

La Agencia Estatal de Administración Tributaria de España ha establecido las siguientes causas que pueden dar la exclusión de alguno de los regímenes especiales:

- La presentación del modelo 034. Este formulario tiene la finalidad de declarar el inicio, modificación o cese de operaciones comprendidas en los regímenes especiales.
- La existencia de hechos que presuman que las operaciones incluidas en estos regímenes especiales realizadas por empresarios o profesionales han sido concluidas en algún Estado miembro de consumo durante un plazo de dos años.
- El incumplimiento de alguno de los requisitos que sean necesarios para acogerse a estos regímenes especiales.

- El incumplimiento de forma reiterada de las obligaciones interpuestas por la regulación de estos regímenes especiales, como es el caso de la no presentación de la declaración o pago durante al menos tres periodos de declaración)
- En el caso de los empresarios o profesionales que están acogidos al régimen de importación a través de un intermediario, que dicho intermediario haya notificado a la Administración tributaria el cese o la exclusión por cualquier motivo o que haya dejado de representarlos.

Los empresarios o profesionales que han sido excluidos del régimen exterior de la Unión o del régimen de la Unión, deberán de liquidar todas las obligaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido ante las autoridades del Estado miembro de consumo por las operaciones que se hayan generado por parte de entrega de bienes o prestaciones de servicios que se hayan efectuado después de la exclusión.

6. CASOS PRÁCTICOS

CASO PRÁCTICO 1

Un empresario español inicia en 2021 su actividad de vender a distancia a través de una plataforma web piezas de coches. El empresario se encarga de enviar las piezas de coches a los clientes.

Las ventas del trimestre se detallan a continuación:

CLIENTE	PAÍS	INGRESO
PARTICULARES	ESPAÑA	50.000€
	FRANCIA	45.000€
	ALEMANIA	30.000€
EMPRESARIOS	ITALIA	30.000€
	CHINA	20.000€

A continuación, se analizarán las diferencias de cómo se aplica el impuesto sobre el valor añadido comparando el régimen que existía con anterioridad a la nueva normativa que entró en vigor el 1 de julio de 2021.

- **Régimen anterior al 1 de julio de 2021.**

Las ventas que se han efectuado en el 2021 a clientes particulares españoles siempre se localizan en territorio español. El empresario tenía que repercutir el IVA al tipo general del 21% sobre los 50.000 euros de base imponible.

Respecto a las ventas a particulares en los países de Francia y Alemania por un importe de 45.000 euros y 50.000 euros respectivamente, el empresario tiene que fijarse si supera el umbral que se ha establecido en cada uno de los países con el fin de determinar si la entrega de estos bienes tributa en origen o en destino.

El umbral de Francia son 35.000 euros y el de Alemania son 100.000 euros. En el caso de las ventas realizadas en Francia, los primeros 35.000 euros tributarán en España al régimen general del 21% mientras que el exceso de 10.000 euros lo harán al tipo general de Francia al 20%. En cuanto a las ventas realizadas en Alemania a menos que el empresario quiera identificarse en Alemania, todas las ventas tributarán en España al 21%.

El empresario por haber superado el límite en Francia tendrá la obligación de identificarse y presentar las liquidaciones en el país francés asumiendo todos los costes indirectos que conlleva.

Respecto a las ventas realizadas a otros empresarios, estas ventas estarán sujetas y exentas del impuesto al tratarse de una entrega intracomunitaria de bienes. Por último, la exportación a China por valor de 20.000 euros estará sujeta y exenta de aplicar el impuesto sobre el valor añadido.

En los siguientes cuadros se puede observar un resumen de la cantidad de IVA a ingresar:

Tabla 7: Cantidad de IVA a ingresar en Hacienda Pública antes del 1 de julio de 2021

	ESPAÑA	PAIS DESTINO	INGRESO EN HP ESPAÑA	INGRESO EN HP OTRO PAÍS
Particulares España	10.500€ (50.000€*21%)	España: No sujeto	10.500€	
Particulares Francia	7.350€ (35.000*21%)	Francia: 2.000€ (10.000*20%)	7.350€	2.000€
Particulares Alemania	6.300€ (30.000*21%)	Alemania: No sujeto	6.300€	
	ESPAÑA	PAIS DESTINO	INGRESO EN HP ESPAÑA	INGRESO EN HP OTRO PAÍS
Empresarios Italia	Sujeto y exento	Italia: No Sujeto	-	
Empresarios China	Sujeto y exento	China: No Sujeto	-	
		TOTAL	24.150€	2.000€
			26.150€	

Fuente: Elaboración propia

- **Régimen posterior al 1 de julio de 2021**

El empresario, al iniciar la actividad económica opta por utilizar el régimen de ventanilla única con el modelo 036 ya que prevé que va a superar el umbral de 10.000 euros.

Las ventas a particulares españoles efectuadas en 2021 por importe de 50.000 euros tributan de igual modo que en el régimen anterior, por lo que se encuentran sujetos al IVA español.

Como el empresario prevé superar el umbral conjunto de 10.000 euros en el año 2021 sobre a las ventas a particulares que residen en otros Estado miembro entonces las ventas efectuadas en Francia y Alemania tributarán en destino.

Esto quiere decir que tanto las ventas a Francia como las de Alemania, estarán sujetas en el país de destino, por lo que las ventas en Alemania por importe de 30.000 euros estarán gravadas por el 19% y las ventas a Francia por importe de 45.000 euros al 20%. Con la nueva normativa el

empresario pondrá las cuotas de IVA devengado desde España sin que haga falta que se identifique en ninguno de los otros dos países.

Respecto a las ventas realizadas a empresarios en Italia por importe de 30.000 euros al tratarse de una entrega intracomunitaria esta quedará sujeta y exenta al igual que en el régimen anterior. De la misma forma quedará sujeta y exenta la exportación de China por importe de 20.000 euros en España.

En el siguiente cuadro podemos ver el resumen de la cantidad de IVA a ingresar:

Tabla 8: Cantidad de IVA a ingresar en Hacienda Pública con posterioridad al 1 de julio de 2021

	ESPAÑA	PAIS DESTINO	INGRESO EN HP ESPAÑA	INGRESO EN HP OTRO PAÍS
Particulares España	10.500€ (50.000€*21%)	España: NO SUJETO	10.500€	
Particulares Francia	NO SUJETO	Francia: 9.000€ (45.000*20%)		9.000€
Particulares Alemania	NO SUJETO	Alemania: 5.700€ (30.000*19%)		5.700€
	ESPAÑA	PAIS DESTINO	INGRESO EN HP ESPAÑA	INGRESO EN HO OTRO PAIS
Empresarios Italia	Sujeto y exento	Italia: No Sujeto	-	
Empresarios China	Sujeto y exento	China: No Sujeto	-	
		TOTAL	10.500€	14.700€
			25.200€	

Fuente: Elaboración propia

En este caso se puede observar que con la nueva normativa el IVA a ingresar por parte del empresario en total es de es menor que con la anterior, debido a que las operaciones gravadas en los países de destino tienen un tipo general de IVA menor que en España.

Desde el punto de vista de Hacienda Pública española la recaudación también es menor debido a que este empresario se ha acogido al régimen de ventanilla única y ha optado por tributar en

el país de destino, por lo que el gobierno de España solo recaudará 10.500€ mientras que anteriormente hubiese recaudado 24.150€.

CASO PRÁCTICO 2

Una empresa establecida en Asia se dedica a la venta de zapatillas para países establecidos dentro de la Unión Europea a través de su tienda online. La empresa tiene un cliente en España que ha decidido comprar un par de zapatillas cuyo importe ha sido 120 euros por las zapatillas, más 40 euros de transporte que se ha indicado separadamente en la factura.

Respuesta:

A partir del 1 de julio de 2021, todas las mercancías de carácter comercial que hayan sido importadas a la Unión Europea estarán sujetas al IVA. En este caso al tener dos ventas de forma separada, las valoraremos cada una de forma independiente para poder comprobar si se trata de un bien que exceda o no los 150 euros de límite. En ambas compras tenemos que ver cuál es el valor intrínseco de la mercancía para poder saber si se trata de una venta de escaso valor o no.

Según las notas explicativas sobre las normas del IVA en el comercio electrónico explicado en la Directiva UE 2017/2455 y 2019/1995 del consejo indica que el valor intrínseco es el precio de las mercancías cuando son vendidas para su exportación al territorio aduanero de la Unión Europea, sin incluir los gastos de transportes y seguros, a excepción de que se haya incluido directamente en el precio y no se detallen de forma separada en la factura.

En el caso de la primera venta, como el gasto de transporte se detalla de forma separada en la factura, no hay que tenerlo en cuenta, por lo que el valor intrínseco del bien importado es de 120 euros y por tanto se encuentra por debajo de los 150 euros. Después de ver que se trata de una venta a distancia de un bien importado cuyo importe no excede de 150 euros observamos también que el Estado miembro de la importación es el mismo donde finalmente llega el bien importado. En este caso la empresa asiática:

- Si decide registrarse en el régimen de importación IOSS, únicamente tendrá que registrarse en algún Estado miembro de la Unión Europea en el cual podrá realizar ventas en cualquier de los 27 Estados miembros de la UE. Además, tendrá que designar

a un intermediario para que pueda registrarlo en el régimen de IOSS en el Estado miembro en el cual el intermediario se encuentre establecido. La empresa deberá de utilizar el número de identificación que se ha emitido por el Estado miembro en el que se ha registrado para la IOSS a efectos del IVA. De esta forma podrá declarar todas las ventas de bienes que realice a los clientes de todos los Estados miembros de la Unión Europea. En el momento en que se realice la venta, la empresa tendrá que aplicar al cliente el tipo de gravamen en el cual los bienes se encuentren expedidos en el Estado miembro de destino. En este caso como el Estado miembro es España, deberá estar gravado con el 21%. Cuando se envíe los bienes al cliente español, es aconsejable que el número de identificación proporcionado se transmita a la persona responsable de la declaración de las mercancías para el despacho a libre práctica en la UE (por ejemplo, un servicio de transporte, un agente de aduanas etc.) para que así no se deba de volver a pagar el impuesto a las autoridades aduaneras cuando se importen los bienes. El departamento aduanero tendrá obligación de cumplir con la legislación aduanera y otras normativas que regulen la circulación de mercancías a través de las fronteras, pero sin recaudar el impuesto. Por otro lado, el intermediario deberá de presentar de forma mensual una declaración del impuesto la cual deberá de contener de forma desglosada por Estado miembro y por el tipo de gravamen todas las ventas de bienes realizadas en la Unión Europea.

- Si decide no registrarse en el régimen de IOSS y además la empresa asiática es la responsable de forma directa del transporte se considerará que es sujeto pasivo del impuesto y entonces la venta se encontrará en el Estado donde se importan los bienes que en este caso es Asia. En esta situación se aplicará la regla de del artículo 32.2 de la Directiva del IVA donde indica que cuando el lugar de inicio de la expedición o transportes de los bienes se encuentre en un territorio o país tercero, se considerará que el lugar de la entrega efectuada por el importador es el situado en el Estado miembro de importación de bienes donde se entenderá realizara en el territorio de aplicación del impuesto. Por tanto, en esta circunstancia, la venta a distancia estará sujeta en el Estado de destino de los bienes donde deberá pagarse el IVA correspondiente en el momento de efectuarse la importación, pero sin embargo tendrá que ser el mensajero o la empresa que introduzca la mercancía quien se encargue de

cobrar el IVA para poder entregar la mercancía y posteriormente declararlo y abonarlo en la Agencia Tributaria.

Observando ambos casos, podemos concluir que, al suprimir los umbrales nacionales y unificarlos en un solo límite de 10.000 euros para las ventas a distancia, simplifica y facilita la ejecución de las tareas a realizar respecto a la declaración y liquidación del IVA. Antes de la entrada en vigor de la normativa, cada país tenía su propio umbral. Por ejemplo, Alemania tenía un umbral de 35.000 euros con un tipo de gravamen del 19%, por lo que las ventas producidas en Alemania inferiores a 35.000 euros tributaban a un 21% en España. Ahora con la nueva modificación, estas ventas tributarán al 19% por el límite superado de 10.000€ o por su totalidad si opta por tributar en destino.

Respecto a las importaciones de bienes se diferencian aquellas que superan los 150 euros y las que no. Las importaciones que superen los 150 euros deberán llevar el mismo procedimiento que hasta ahora tenían que hasta ahora había que pagar el IVA y los aranceles correspondientes cuando el producto llega a la aduana. En el caso de las importaciones de bienes inferiores a 150 euros, los trámites se simplifican si se acogen al régimen de la Ventanilla Única IOSS cobrando ellas directamente el impuesto y presentando una única declaración mensual de todas las exportaciones de bajo valor a la Unión Europea. Si no se acogiesen al régimen, entonces las empresas o transportista que introduzcan las mercancías deberán ser las encargadas de ingresar las cuotas de IVA correspondientes en cada Estado Miembro y cobrarlas a los clientes.

7. CONCLUSIONES

Ante la evolución del comercio electrónico en esta última década debido a la globalización, es más que probable que en un futuro se produzcan cada vez más transacciones de compraventa por la vía electrónica. Estos hechos han provocado que por parte de la Unión Europea se haya intentado centralizar y homogeneizar la normativa reguladora adaptando nuevas leyes en especial para el impuesto sobre el valor añadido, donde recientemente y como adaptación de la Directiva 2017/2455, se ha publicado un nuevo real decreto-ley 7/2021 de 27 de abril el cual menciona dichos procedimientos.

Mediante las reglas comunes de lugar de realización del hecho imponible en el que también se localizan los aspectos más relevantes del comercio electrónico se puede definir la localización de la operación para así establecer si la transacción se encuentra o no sujeta al impuesto y sobre todo saber el territorio de aplicación del impuesto.

A partir del análisis de la nueva legislación aplicable a partir del 1 de julio de 2021 se constata que se clarifican las medidas reguladoras en el ámbito del comercio electrónico. Así las ventas realizadas por internet han modificado su tributación haciendo referencia al lugar de realización del hecho imponible obligando a los empresarios o profesionales a tributar en el país de destino y no en el de origen como se hacía anteriormente.

La introducción de un único umbral de 10.000 euros ha simplificado y agilizado los procesos de tributación para las agencias de recaudación del impuesto en la Unión Europea. De esta forma si un empresario o profesional supera el límite del umbral estará obligado a tributar en destino pudiéndose dar de alta en la ventanilla única y obtener un NIF-IVA para el régimen de la Unión Europea donde presentará una única declaración-liquidación de todas las ventas efectuadas.

En cuanto a las ventas a distancia de bienes importados, los bienes cuyo valor intrínseco no superen los 150 euros, se encontrarán sujetos al tipo de gravamen en el territorio de aplicación del impuesto en que sean entregados dichos bienes. En la mayoría de los casos serán los propios portales de internet o plataformas web quien introduzcan las mercancías en la Unión Europea y por tanto serán los responsables de ingresar el IVA que los consumidores tengan que pagar a través de un sistema de ventanilla única (IOSS) que la Unión Europea ha facilitado. En el caso de que sean bienes importados por valor de más de 150 euros, estarán sujetas al pago del impuesto sobre el valor añadido y aranceles.

Tal y como se han visto en los casos prácticos, este cambio de régimen puede suponer una disminución en los ingresos de Hacienda Pública por parte de los países en las operaciones superiores a 10.000 euros.

Otro de los grandes cambios que ha producido esta normativa es como se deben tratar las entregas de bienes que son facilitadas por interfaces digitales. A partir del 1 de julio de 2021 si una plataforma web o portal en línea recibe y entrega en nombre propio los bienes o si facilitan la entrega tanto de ventas a distancia de bienes importados cuyo valor intrínseco no sea superior a 150 euros, como si son entregas de bienes en el interior de la Comunidad por parte de un proveedor que no se encuentre establecido en la Unión a consumidores finales, será considerado como sujeto pasivo del impuesto y tendrá la obligación de recaudar el impuesto para declararlo e ingresarlo posteriormente. De este modo son las plataformas webs las responsables del tributo, por lo que se evitarán posibles fraudes.

Por último, la nueva normativa incluye tres regímenes especiales de ventanilla única para la declaración y liquidación de las cuotas devengadas por el impuesto sobre el valor añadido de las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Estos regímenes sustituyen a los actuales para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión. Todos estos regímenes permiten que el empresario o profesional mediante una declaración-liquidación ingrese el IVA por todas las transacciones efectuadas dentro de la Comunidad.

En resumen, las ventanillas únicas creadas agilizan y simplifican los procedimientos de las operaciones realizadas por los Estados miembros de la Unión Europea a consumidores finales.

BIBLIOGRAFIA

Agencia Tributaria (2021): Manual Práctico IVA.

https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Empresario_individuales_y_profesionales/I.V.A./ManualIVA2021.pdf

Barrero Barrero, D., & Baquero Valdés, F. (2020). Objetivos de Desarrollo Sostenible: un contrato social posmoderno para la justicia, el desarrollo y la seguridad. *Revista Científica General José María Córdova*. Vol 18, 113-137.

<https://revistacientificaesmic.com/index.php/esmic/article/view/562/641> [Consulta: 12 de julio de 2022]

Budova, D., y Pombo, D. L. (2020). La tributación indirecta en España ante la digitalización de la economía. *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, vol 917, 93-111.

<http://www.revistasice.com/index.php/ICE/issue/view/770/Revista%20ICE%20n%C2%BA%20917%2C%20noviembre-diciembre%202020>

Comisión Europea, Dirección General de fiscalidad y Unión Aduanera. Fiscalidad Indirecta y Administración fiscal (2013). IVA. “*Guía de la mini ventanilla única del IVA*”.

https://ec.europa.eu/search/?QueryText=Direcci%C3%B3n+General+de+fiscalidad+y+Uni%C3%B3n+Aduanera.+Fiscalidad+Indirecta+y+Administraci%C3%B3n+fiscal.+IVA.+%E2%80%9CGu%C3%ADa+de+la+mini+ventanilla&op=Buscar&swlang=es&form_build_id=form-LqFe_CPgHpQRmLksEsKOJHQ3Ee05z8pa2865BiP9d4&form_id=nexteuropa_europa_search_search_form [Consulta: 6 de junio 2022]

Comisión Europea, Dirección General de fiscalidad y Unión Aduanera. Fiscalidad Indirecta y Administración fiscal (2015). “*Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015*”.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_es_0.pdf [Consulta 12 de junio 2022]

Comisión Europea. (2016). *Comunicación de la comisión al parlamento europeo, al consejo y al comité económico y social europeo relativo a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE.* <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/es/TXT/?uri=CELEX:52017DC0566> [Consulta: 18 de mayo de 2022]

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC). *El comercio electrónico rozó en España los 12.500 millones de euros en el tercer trimestre de 2019, un 23,5% más que el año anterior.* <https://www.cnmc.es/prensa/cnmc-comercio-electronico-3T2019-20200403#:~:text=La%20facturaci%C3%B3n%20del%20comercio%20electr%C3%B3nico,disponibles%20en%20el%20portal%20CNMCData>. [Consulta: 25 de mayo de 2022]

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC). *Volumen de negocios por áreas geográficas.* <http://data.cnmc.es/datagraph/> [Consulta: 25 de mayo de 2022]

García Fusté. (2020). La tributación en el IVA de las importaciones de bienes de escaso valor a partir de 1 de julio de 2021. *In Carta tributaria. Revista de opinión*, vol 67. <https://www.studocu.com/es/document/universidad-rey-juan-carlos/derecho-financiero-y-tributario/la-tributacion-en-el-iva-de-las-importaciones-de/26952846>

García-Herrera Blanco, C. (2018). *Documentos de trabajo 12/2018 - VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario "Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario.* Instituto de Estudios Fiscales (IEF). https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2018_12.pdf [Consulta: 15 de mayo de 2022]

M.Romero Consultores. (2014). Nuevo régimen de localización del IVA de los servicios electrónicos prestados a particulares. 22 de octubre. <http://www.mromeroconsultores.es/blog/nuevo-regimen-de-localizacion-del-ivaservicios-electronicos/#.XPOq8dlzaW8> [Consulta 25 de mayo de 2022]

Martin, P. (2018). *Teletrabajo y Comercio electrónico.* 127-215. <https://sede.educacion.gob.es/publivera/PdfServlet?pdf=VP18905.pdf&area=E> [Consulta: 1 de junio de 2022]

Martos García, J. (2019). *La convergencia en el IVA de las ventas a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y televisión.* TFG. Granada: Universidad de Granada.

Martos García, J. J. (2019). *La convergencia en el IVA de las ventas a distancia de bienes y de los servicios prestados vía electrónica, telecomunicaciones y televisión*. (pp. 105–158).

Madrid :Dykinson. <https://elibro.net/es/lc/upv/titulos/219077> [Consulta: 6 de mayo de 2022]

Naciones Unidas. (2022). Objetivos y metas de desarrollo sostenible.

<https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/objetivos-de-desarrollo-sostenible/>

Ocampo Sánchez, J.E. (2021). *Análisis de la regulación del comercio electrónico en el marco de las directivas europeas*. LOGOS, vol 2.

<https://dspace.ulead.ac.cr/repositorio/bitstream/handle/123456789/133/REVISTA%20LOGOS%20Vol.2%20Art%3%adculo%207.pdf?sequence=1&isAllowed=y> [Consulta: 1 de junio de 2022]

Ramos Prieto, J. (2018) . El IVA y el comercio electrónico transfronterizo: modificaciones normativas resultantes del Plan de acción de la Comisión de 2016. *Studi Tributari Europei*.

<https://doi.org/10.6092/issn.2036-3583/9066> [Consulta: 5 de julio de 2022]

Rodríguez, B. (2018).” La reforma del IVA en los servicios y ventas online “en 6 de octubre.

<https://www.duransindreu.com/noticia/la-reforma-del-iva-en-los-servicios-y-ventas-online/444> [Consulta: 19 de mayo 2022]

Sánchez Archidona, G. (2020). *La tributación de los servicios digitales en Europa y España*.

Madrid: Aranzdi.

Bibliografía legislativa

España. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín oficial del Estado*, 29 de diciembre de 1922, núm 312.

España. 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 consumidores. *Boletín oficial del Estado*, 16 de junio de 2021, núm 101.

España. Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico. *Boletín oficial del estado*, 12 de julio, núm 166.

Directiva 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 impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes. *Diario oficial de la Unión Europea*, L nº348 de 29 de diciembre de 2017, p. 7/22.

Directiva 2019/1995 del Consejo 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. *Diario oficial de la Unión Europea*, L nº 310 de 2 de diciembre de 2019.

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. *Diario oficial de la Unión Europea*, L nº347, de 11 de diciembre de 2006.

Reglamento (UE) 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. *Diario oficial de la Unión Europea*, L nº77, de 23 de marzo de 2011.

Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido. *Diario oficial de la Unión Europea*, L nº 348, de 29 de diciembre de 2017.

Reglamento (UE) 2019/2026 del Consejo de 21 de noviembre de 2019 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 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. *Diario oficial de la Unión Europea*, L nº 313, de 4 de diciembre de 2019.

Reglamento (UE) 967/2012 del Consejo de 9 de octubre de 2012 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) no 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos. *Diario oficial de la Unión Europea*, L nº290, de 20 de octubre de 2012.

Real Decreto 1624/1992 de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal, el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 31 de diciembre, núm 314.

Ministerio de Hacienda. (2003). Orden HAC/1736/2003, por la que se desarrolla el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 25039–25044.

8. ANEXOS

8.1 Objetivos del Desarrollo Sostenible

Los objetivos de Desarrollo Sostenible cuyas siglas son ODS, son un conjunto de objetivos globales que los líderes mundiales adoptaron en septiembre de 2015 cuyo objetivo es poner fin a la pobreza, proteger el planeta y garantizar la paz y prosperidad para todos. Estos objetivos tienen la meta de alcanzarse en 15 años (hasta el año 2030)

Los ODS están clasificados en 17 objetivos y 169 metas integradas, es decir cada intervención tendrá un resultado sobre el otro. De esta forma se equilibrará la sostenibilidad económica, social y medio ambiental. Los objetivos son los siguientes:

Ilustración 2: Objetivos de Desarrollo Sostenible



Fuente: (Naciones Unidas 2022)

Estos objetivos son universales ya que deberán ser aplicados a todos los países miembros del acuerdo; son transformadores para “la gente, el planeta, la prosperidad, la paz y las alianzas”; y son civilizatorios con el fin de que nadie quede atrás y que todo vaya en camino a la igualdad y no discriminación entre los países. (Barrero Barrero & Baquero Valdés, 2020)

De los 17 objetivos los más relacionados con el presente Trabajo fin de Máster son el Objetivo 10 “Reducción de desigualdades” y el Objetivo 17 “Alianzas para lograr objetivos”.

El Objetivo 10 y el Objetivo 17 se encuentran relacionados entre sí con el trabajo porque con el fin de reducir desigualdades entre países es necesario crear diferentes alianzas para poder llevarlo a cabo.

La Unión Europea ha valorado un cambio en las condiciones de recaudación fiscal creado un único umbral para todos los países en el cual a partir de los 10.000 euros se tributará en destino. De esta forma se evita que cada país tenga un umbral diferente lo que podría conllevar a desigualdades entre la forma de tributar de cada país. Este avance se ha producido gracias a la alianza de todos los Estados miembros de la Unión que han acordado unificar los criterios de aplicación del impuesto sobre el valor añadido con el fin de simplificar los procedimientos.